

**EISINGER, B., WARNDORF, P. K., FELDT, J. & ZIEHR-UNMÜSSIG, P. 2004**  
**SCHÜLERKOSTEN IN NORDRHEIN-WESTFALEN.**  
**EINE UNTERSUCHUNG ÜBER**  
**ALLGEMEINBILDENDE ÖFFENTLICHE SCHULEN IM JAHR 2002.**

## Inhaltsverzeichnis

|   | Seite |
|---|-------|
| Inhaltsverzeichnis .....  | II    |
| Abkürzungsverzeichnis.....  | V     |
| Abbildungen.....  | VI    |
| 1. Präzisierung des Untersuchungsauftrags.....  | 1     |
| 1.1 Zielsetzung und Problemlage der Untersuchung.....   | 1     |
| 1.2 Vorgehensweise der Untersuchung.....  | 2     |
| 1.3 Kennzeichnung der begrifflichen und inhaltlichen Grundlagen .....   | 3     |
| 1.3.1 Der kostenorientierte Ansatz .....  | 3     |
| 1.3.1.1 Begriffliche Abgrenzung der Kosten.....   | 3     |
| 1.3.1.2 Bedeutung und Vorgehen der Kostenartenrechnung.....   | 3     |
| 1.3.1.3 Bedeutung und Vorgehen der Kostenträgerrechnung.....  | 4     |
| 1.3.2 Abgrenzung des Untersuchungsraums.....  | 5     |
| 1.3.2.1 Gliederung des Schulwesens .....  | 6     |
| 1.3.2.2 Vertikale und horizontale Gliederung.....   | 6     |
| 1.3.3 Begriffsklärung Öffentliche Schulen.....  | 11    |
| 2. Kostenorientierte Bewertung von öffentlichen Schulen .....   | 11    |
| 2.1 Bestimmung des schulspezifischen Mitteleinsatzes.....   | 12    |
| 2.2 Kennzeichnung der Vorgehensweise .....  | 13    |
| 2.3 Analyse der Kostenstruktur von öffentlichen Schulen.....  | 13    |
| 2.3.1 Strukturierung der Ausgaben von öffentlichen Schulen.....   | 13    |
| 2.3.1.1 Analyse der Struktur des kommunalen Haushaltsplans.....   | 14    |
| 2.3.1.2 Analyse der Struktur des Landeshaushalts .....  | 15    |
| 2.3.2 Umwandlung von Haushaltsausgaben in Kostenarten.....  | 15    |
| 2.3.3 Problematik der Erfassung und inhaltliche Abgrenzung der Beamten-<br>besoldung sowie der Löhne und Gehälter von schulischem Personal .... | 17    |
| 2.3.3.1 Analyse der Besoldung und entwickelte Schätzverfahren.....  | 18    |
| 2.3.3.1.1 Inhalte der Beamtenbesoldung.....   | 19    |
| 2.3.3.1.2 Schätzverfahren zur Analyse der Personalkosten von Lehrern .....  | 20    |
| 2.3.3.1.2.1 Umlage auf Basis von Unterrichtsstunden.....  | 21    |
| 2.3.3.1.2.2 Umlage auf Basis von Lehrerstellen .....  | 22    |

|             |   |    |
|-------------|---|----|
| 2.3.3.1.2.3 | Schätzung anhand der Besoldungstabellen .....                             | 23 |
| 2.3.3.2     | Analyse der Beamtenversorgung .....                                       | 23 |
| 2.3.3.2.1   | Inhaltliche Darstellung der Versorgungsleistungen .....                   | 24 |
| 2.3.3.2.2   | Verfahren zur Schätzung der Versorgungsleistungen .....                   | 26 |
| 2.3.3.2.2.1 | Schätzung anhand des Rentenversicherungsansatzes .....                    | 26 |
| 2.3.3.2.2.2 | Ansatz einer Beamtenpensionsversicherung .....                            | 26 |
| 2.3.3.2.2.3 | Schätzung durch Ansatz der Versorgungsempfänger .....                     | 27 |
| 2.3.3.2.2.4 | Bewertung mit Hilfe des Berufswegeansatzes .....                          | 27 |
| 2.3.3.2.2.5 | Schätzung mit dem Verfahren der Pensionsrückstellung .....                | 28 |
| 2.3.3.3     | Inhaltliche Bestimmung und Analyse der Beihilfezahlungen .....            | 28 |
| 2.3.3.3.1   | Verfahren zur Schätzung der Beihilfezahlungen .....                       | 29 |
| 2.3.3.3.1.1 | Schätzung anhand einer Gesamtumlage .....                                 | 29 |
| 2.3.3.3.1.2 | Schätzung anhand eines fiktiven Krankenversicherungssatzes ...            | 29 |
| 2.3.3.4     | Nicht berücksichtigte Positionen .....                                    | 30 |
| 2.3.3.5     | Die Fortbildung des Lehrkörpers .....                                     | 31 |
| 2.3.3.6     | Löhne und Gehälter von schulischem Personal .....                         | 31 |
| 2.3.4       | Erfassung und Auswertung von Sachkosten und sonstigen Leistungen.         | 32 |
| 2.3.5       | Problematik der Erfassung und Auswertung von Immobilienkosten .....       | 33 |
| 2.3.5.1     | Erfassungshindernisse bei Immobilien .....                                | 34 |
| 2.3.5.2     | Effekte bei der Immobilienfinanzierung .....                              | 35 |
| 2.3.5.3     | Verfahren zur Immobilienbewertung .....                                   | 35 |
| 2.3.5.3.1   | Hochrechnung und Abschreibung anhand des Feuerkassenwertes                | 35 |
| 2.3.5.3.2   | Bewertung und Abschreibung anhand eines Baukostensatzes .....             | 36 |
| 2.3.5.3.3   | Ansatz einer kalkulatorischen Miete .....                                 | 36 |
| 2.3.6       | Die Berücksichtigung von Verwaltungskosten .....                          | 38 |
| 2.3.6.1     | Möglichkeiten der Erfassung von kommunalen Verwaltungskosten .            | 38 |
| 2.3.6.2     | Problematik der Erfassung von Schulverwaltungskosten .....                | 39 |
| 2.4         | Zusammenfassung .....   | 40 |
| 3.          | Empirische Studie .....   | 42 |
| 3.1         | Abgrenzung des Untersuchungsraums .....                                   | 42 |
| 3.2         | Quellen für die Ermittlung und Repräsentativität der Bildungskosten ..... | 43 |
| 3.3         | Methodisches Vorgehen .....   | 45 |
| 3.3.1       | Umwandlung und Neuordnung für eine Kostenanalyse .....                    | 47 |

---

|   |   |    |
|---|---|----|
| 3.3.2   | Vorgehensweise bei der Ermittlung der Verwaltungskosten.....          | 48 |
| 3.3.3   | Vorgehensweise bei der Ermittlung der Personalkosten .....            | 51 |
| 3.3.4   | Verfahren zur Ermittlung der Sachkosten und sonstigen Leistungen..... | 58 |
| 3.3.5   | Ermittlung der Immobilienkosten.....                                  | 61 |
| 3.3.6   | Darstellung der Kosten pro Schüler.....                               | 64 |
| 3.3.7   | Ermittlung der durchschnittlichen Schülerzahlen.....                  | 66 |
| 3.4   | Analyse der Ergebnisse .....  | 67 |
| 4.  | Schlusswort und kritische Würdigung .....                             | 68 |
| Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen, Verwaltungsanweisungen und sonstigen<br>Rechnungslegungsnormen ..... |   | 69 |
| Internetquellen .....   |   | 70 |
| Literaturverzeichnis .....  |   | 71 |

## Abkürzungsverzeichnis

|               |   |
|---------------|---|
| BeamtVG ..... | Beamtenversorgungsgesetz                              |
| BBesG .....   | Bundesbesoldungsgesetz                                |
| BhV .....     | Beihilfavorschriften                                  |
| BVerfGe ..... | Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts          |
| EStG .....    | Einkommensteuergesetz                                 |
| GTS .....     | Ganztagesschulen                                      |
| HTS .....     | Halbtagschulen  |
| ISCED .....   | International Standard Classification of Education    |
| OECD .....    | Organization for Economic Cooperation and Development |
| PISA .....    | Programme for International Student Assessment        |
| SchVG .....   | Schulverwaltungsgesetz                                |
| URL .....     | Uniform Resource Locator                              |

## Abbildungen

|  | Seite |
|--|-------|
| Abb. 1: Systematisierung der Ausgabenstruktur auf kommunaler Ebene .....                 | 14    |
| Abb. 2: Exemplarische Kennzeichnung einer Kassenanordnung .....                          | 39    |
| Abb. 3: Kennzeichnung der untersuchten Städte .....                                      | 43    |
| Abb. 4: Systematisierung der relevanten Komponenten der Schulkostenrechnung .....        | 45    |
| Abb. 5: Umwandlung und Neuordnung der Haushaltspositionen für die<br>Kostenanalyse ..... | 47    |
| Abb. 6: Einbindung der Verwaltungskosten im Gesamtsystem .....                           | 49    |
| Abb. 7: Berücksichtigung weiterer Kosten auf Landesebene .....                           | 50    |
| Abb. 8: Ermittlung der Personal- und Besoldungskosten .....                              | 51    |
| Abb. 9: Kennzeichnung der Personalkostenkomponenten .....                                | 52    |
| Abb. 10: Jahresbesoldung eines Durchschnittslehrers .....                                | 54    |
| Abb. 11: Ermittlung der Personalkosten pro Schüler .....                                 | 58    |
| Abb. 12: Berücksichtigung der Sach- und Dienstleistungskosten .....                      | 59    |
| Abb. 13: Erfassung der Immobilien- und Immobiliennebenkosten .....                       | 61    |
| Abb. 14: Übersicht über die Netto-Kaltmieten in den untersuchten Städten .....           | 63    |
| Abb. 15: Ermittlung der Schülerkosten .....  | 65    |
| Abb. 16: Gewichtete Schülerzahlen in den untersuchten Kommunen .....                     | 67    |

## 1. Präzisierung des Untersuchungsauftrags

### 1.1 Zielsetzung und Problemlage der Untersuchung

Nicht erst mit der Veröffentlichung der Ergebnisse der PISA-Studie im Herbst 2001 ist in Deutschland eine Bildungsdiskussion entbrannt: Wie effizient sind unsere Schulen? Wie leistungsfähig ist unser Bildungssystem? Aus streng ökonomischer Sicht stellt sich damit die Frage nach dem Ertrag des Bildungssystems im Verhältnis zu den hierdurch verursachten Kosten. Eine wie auch immer geartete Effizienzanalyse muss damit zwei Teilbereiche möglichst klar trennen: Einerseits ist die Analyse und Bewertung des Outputs des Bildungssystems notwendig. Dabei werden jene öffentlichkeitswirksamen Aspekte berührt, die, durch Schlagwörter wie Bildungsnotstand oder Zwei-Klassen-Bildung geprägt, die herrschende Lern- und Lehrkultur sowie das Niveau der Breitenbildung betreffen. Andererseits muss Klarheit über die tatsächlichen Kosten geschaffen werden, die durch das Bildungssystem entstehen. Wie hoch ist der Preis, den unsere Gesellschaft für schulische Bildung bezahlt? Nur wenn die tatsächlichen Kosten der Produktion von Bildung bekannt sind, kann über deren Effizienz geurteilt werden.

Im deutschen Bildungswesen ist die Berechnung von finanzstatistischen Leistungsziffern eine wenig ausgeprägte wissenschaftliche Teildisziplin. Zwar wurden verschiedene finanzstatistische Ansätze bereits seit Anfang der 50er Jahre entwickelt und gegen Ende der 80er Jahre in regelmäßige Berechnungen des Deutschen Instituts für Internationale Pädagogische Forschung umgesetzt. Diese Berechnungen der Schülerunitcosts stellen jedoch eine reine Ausgabenrechnung dar.<sup>1)</sup> Im Rahmen der jüngsten Anstrengungen bezüglich der Harmonisierung der internationalen Bildungsstatistik wurden von der *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) jedoch verschiedene methodische Rahmenbedingungen gesetzt. Das Statistische Bundesamt ist somit verpflichtet, auf Basis der entwickelten ISCED-Klassifikationen<sup>2)</sup> diese methodischen Bedingungen aufzugreifen und jährlich zu berichten.<sup>3)</sup>

---

<sup>1)</sup> Vgl. Haug, R. (1996), S.1ff.

<sup>2)</sup> International Standard Classification of Education.

<sup>3)</sup> Vgl. Lünemann, P. (1998), S.141.

Als relevante Kenngröße wird in diesem Zusammenhang auf nationaler aber auch internationaler Ebene *Kosten pro Schüler* angeführt. Mit der Ermittlung dieser Kenngröße beschäftigt sich die vorliegende Untersuchung: Ziel ist es, eine möglichst genaue Erfassung der Kosten im Bereich der allgemeinbildenden öffentlichen Schulen Baden-Württembergs und deren anschließende Umlage auf die Schüler an den betreffenden Schulen vorzunehmen.

## 1.2 Vorgehensweise der Untersuchung

Die Untersuchung legt grundsätzlich das Kalenderjahr 2002 als Betrachtungszeitraum zugrunde. Hierauf nicht zurechenbare Daten werden gegebenenfalls über Schätzverfahren eliminiert bzw. angepasst. Es werden lediglich jene allgemeinbildenden Schulen (Grund-, Haupt-, Realschulen; Gymnasien; Förderschulen) berücksichtigt, die im Zuständigkeitsbereich des Kultusministeriums des Landes liegen. Erfasst werden dabei Schulausgaben, soweit sie von Ländern und Kommunen aufgebracht werden. Da verschiedene Daten für ein Schuljahr gelten, müssen diese auf das für Finanzdaten geltende Haushaltsjahr 2002 bezogen werden. Schließlich werden prinzipiell weder die Ausgaben für den Lebensunterhalt der Schüler, noch Aufwendungen für die private Beschaffung von Lern- und Lehrmitteln oder für außerschulische Förder- und Betreuungsleistungen berücksichtigt. Auch die Kosten für die Schülerbeförderung bleiben unberücksichtigt.

In Anlehnung an die Vorgehensweise der offiziellen Statistik wird zwischen ‚Personal- & Besoldungskosten‘<sup>4)</sup>; ‚Sach- & Dienstleistungskosten‘<sup>5)</sup>; ‚Verwaltungskosten‘<sup>6)</sup> und ‚Immobilienkosten‘<sup>7)</sup> unterschieden. Da die Untersuchung in Teilbereichen auch auf Schätz- und Prognosewerten beruht, werden die Ergebnisse im Sinne einer Szenarioanalyse in drei Stufen pro Schulart dargestellt.

Der Aufbau der Untersuchung wird folgendermaßen gestaltet: In einem ersten Schritt wird eine Bestandsaufnahme bezüglich der im Schulbereich relevanten Kosten durchgeführt. Diese Übersicht ist mit der Darstellung und Bewertung verschiedener denkbarer Erfassungs- bzw. Quantifizierungsmethoden verbunden. Das

---

<sup>4)</sup> Vgl. hierzu Kapitel 2.3.3.

<sup>5)</sup> Vgl. hierzu Kapitel 2.3.4.

<sup>6)</sup> Vgl. hierzu Kapitel 2.3.6.

<sup>7)</sup> Vgl. hierzu Kapitel 2.3.5.

hieraus resultierende Analyseraster wird schließlich in einer empirischen Untersuchung auf die Situation in Nordrhein-Westfalen bezogen.

### **1.3 Kennzeichnung der begrifflichen und inhaltlichen Grundlagen**

#### **1.3.1 Der kostenorientierte Ansatz**

Der Ansatz dieser Arbeit basiert auf einer kostenorientierten Bewertungstechnik, da in der gesamten Analyse der Fokus auf der Kostenerfassung des Schulbetriebs liegt. Zunächst ist hierfür die inhaltlich widerspruchsfreie und verifizierbare Präzisierung des Kostenbegriffs zwingend.

##### **1.3.1.1 Begriffliche Abgrenzung der Kosten**

Kosten sind „Aufwendungen, die direkt zur Erfüllung des Betriebszwecks dienen, also im Zusammenhang mit der typischen Betriebstätigkeit entstehen und weder periodenfremd, noch außergewöhnlich sind [...]“. <sup>8)</sup> Damit erfolgt eine Abgrenzung zu anderen Rechengrößen des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens wie Aufwendungen, Ausgaben und Auszahlungen. <sup>9)</sup>

- Auszahlungen stellen hierbei den Abfluss von Bar- oder Buchgeld dar.
- Ausgaben beinhalten den Abfluss von Bar- oder Buchgeld, Verminderung der Forderungen und Erhöhung von Schulden.
- Aufwand beschreibt den wertmäßigen, periodenbezogenen Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen. <sup>10)</sup>

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass Kosten <sup>11)</sup> den wertmäßigen Verzehr einer Periode widerspiegeln sollen, ohne den Ausweis von Sondereffekten zu beinhalten. Grundlage hierzu bildet eine Kosten- und Leistungsrechnung.

##### **1.3.1.2 Bedeutung und Vorgehen der Kostenartenrechnung**

Die Kenntnis von Art und Höhe der Kostenarten ist dabei Grundlage für die Kostenrechnung. Die Erfassung und Systematisierung der Kostenarten von öffentlichen

---

<sup>8)</sup> Heinhold, M. (1998), S.16.

<sup>9)</sup> Zur begrifflichen Präzisierung vergleiche Joos-Sachse, T. (2001), S.24ff.; Konle, M. (2003), S.118f.; Scherrer, G. (2001), S.628ff.; Schweitzer, M. und H.-U. Küpper (1998), S. 26ff.

<sup>10)</sup> Vgl. Kloock, J., Sieben, G. und T. Schildbach (1999), S.26ff.

<sup>11)</sup> Vergleiche weiterführend hierzu Berg, H. (1965), S.65.

Schulen stellt deshalb eine wichtige Komponente dieser Untersuchung dar. Dabei ist folgende Vorgehensweise nötig:

1. Zunächst werden die Daten analysiert und die neutralen Aufwendungen eliminiert. Unter neutralen Aufwendungen ist betriebsfremder, außergewöhnlicher oder periodenfremder Aufwand zu verstehen.
2. Anschließend müssen die Kosten neu bewertet werden, wenn ausgewiesener Aufwand nicht mit den sachzielbezogenen Kosten im betriebswirtschaftlichen Sinne übereinstimmt.
3. Grundsätzlich sollten sogenannte Zusatzkosten ermittelt werden,<sup>12)</sup> die jedoch teilweise von vorneherein ausgeklammert werden sollen, so beispielsweise kalkulatorische Eigenkapitalzinsen<sup>13)</sup>, kalkulatorischer Unternehmerlohn, etc.; sie sind im schulischen Bereich nicht relevant.

### 1.3.1.3 Bedeutung und Vorgehen der Kostenträgerrechnung

Die Kostenträgerrechnung stellt die Frage, wofür die Kosten angefallen sind und setzt diese in Beziehung zu den Leistungseinheiten. Diese Kalkulationsform wird als Stückrechnung bezeichnet und verwendet Plan- oder Istkosten. Die Verwendung der Plankosten hat den Charakter einer Vorkalkulation, die auf einer in den Vorperioden entwickelten Datenbasis aufbaut. Eine Nachkalkulation basiert auf den Istkosten und gibt Aufschluss über die tatsächlichen Wertgrößen der abgelaufenen Periode. Eine abschließende Gegenüberstellung der Plan- und Istkosten zeigt positive oder negative Differenzen, welche die Grundlage einer weiterführenden Abweichungsanalyse bilden können.<sup>14)</sup> Werden die Kosten ermittelt, die einer Outputeinheit zuzurechnen sind, können die Einzelkosten direkt zugerechnet werden, und die Gemeinkosten erfordern eine Umlage unter Verwendung von Schlüsselgrößen.

Als Kostenträger sind im schulischen Bereich etwa Schulklassen, Absolventen, Unterrichtsstunden oder Schüler denkbar. In dieser Untersuchung sollen die Schüler im Fokus stehen. Bei der Analyse von sachzielbezogenen Erziehungsaufwendungen stellt das einzelne Kind aus kostenrechnerischer Sicht eine mögliche, wenn auch

---

<sup>12)</sup> Vgl. Heinhold, M. (1998), S.31.

<sup>13)</sup> Vgl. Joos-Sachse, T. (2001), S.68ff.; Schweitzer, M. und H.-U. Küpper (1998), S. 29.; Schierenbeck, H. (2003), S. 663f.; Thommen, J.-P. und A.-K. Achleitner (2003), S.394f.

<sup>14)</sup> Vgl. Kahlert, H. und P. A. Döring (1973), S.170.

nicht unumstrittene Einheit zur Verrechnung dar. Dies führt zu den Schulkosten pro Schüler. Damit wird also ein Maß für die Kosten der schulischen Ausbildung eines Schülers pro Jahr ermittelt.<sup>15)</sup> Die grundsätzliche Problematik der Schlüsselung sämtlicher Gemeinkosten auf die Schüler ist in Verbindung mit dem Verursachungsprinzip<sup>16)</sup> zu sehen und kann wissenschaftlich fundiert nicht abschließend gelöst werden. Auf die hiermit verbundene Frage nach der grundsätzlichen inhaltlichen Aussagekraft eines solchen Kennwerts wird an späterer Stelle nochmals eingegangen.

In der Betriebswirtschaft werden die Kosten in Relation zum Endprodukt erfasst. Dies bedeutet, dass für die Schule eine kumulierte Kostenermittlung pro Schüler, je nach besuchter Schulart, nach 9, 10, 12 oder 13 Schuljahren notwendig würde. Um dies systematisch und sinnvoll leisten zu können, wäre eine Kostenstellenrechnung nach Schuljahren nötig, da anzunehmen ist, dass die Ausbildungskosten in jedem Jahr eine unterschiedliche Höhe aufweisen. Dieser Ansatz wird in der vorliegenden Untersuchung nicht verfolgt. Einerseits steht das hierfür notwendige Datenmaterial nicht zur Verfügung. Andererseits würde eine solche Analyse die dieser Untersuchung zugrunde liegenden Vorgaben nach Inhalt und Umfang überschreiten. Im Folgenden wird deshalb in dem *Besuch* einer Jahrgangsstufe bereits ein abgeschlossenes Bildungsprodukt gesehen und eine einperiodische Betrachtung als ausreichend unterstellt.

### 1.3.2 Abgrenzung des Untersuchungsraums

Für das Verständnis und für die Einordnung der Untersuchungsobjekte ist die Kenntnis vom Aufbau des Schulsystems unerlässlich. Obgleich bestimmte Grundkenntnisse vorausgesetzt werden können, erscheint es trotzdem zweckmäßig, einen kurzen Überblick über die Struktur des öffentlichen Schulsystems zu geben.

---

<sup>15)</sup> Vgl. Strevell, W.E. (1950), S.3.

<sup>16)</sup> Vergleiche weiterführend hierzu Schierenbeck, H. (2003), S.667f.; Schweitzer, M. und H.-U. Küpper (1998), S.21f.; Thommen, J.-P. und Achleitner A.-K. (2003), S.444ff.

### 1.3.2.1 Gliederung des Schulwesens

Das Schulwesen ist unterteilbar

- in allgemeinbildende und berufsbildende Schulen. Die allgemeinbildenden Schulen vermitteln wichtige Aspekte unserer Kulturwelt, ohne dabei bestimmte Berufsziele zu verfolgen. Dies grenzt sie gegenüber den berufsbildenden Schulen ab, die eine Förderung eines bestimmten beruflichen Wissens verfolgen.<sup>17)</sup>

oder

- hinsichtlich der Schulpflicht nach Pflichtschulen und weiterführenden Schulen. „Volksschulen und Berufsschulen vermitteln jenen zeitnotwendigen Grundstock des Wissens und Könnens, der es jedem ermöglicht, an der Lösung der Gemeinschaftsaufgaben teilzunehmen; sie sind deshalb allgemein zu Pflichtschulen erklärt.“<sup>18)</sup>

Ohne weiter auf vertiefende Aspekte einzugehen, stellt diese historische Unterteilung nach wie vor den herkömmlichen Aufbau des Schulsystems im Bundesgebiet dar.<sup>19)</sup> Für diese Untersuchung soll die erste Abgrenzung aufgegriffen und eine Analyse der allgemeinbildenden Schulen vorgenommen werden.

### 1.3.2.2 Vertikale und horizontale Gliederung

Das Schulsystem der allgemeinbildenden Schulen lässt sich, bezogen auf den Leistungsbereich des Unterrichts, entweder nach Jahrgangsstufen oder nach Leistungsprogrammen gliedern. Nach dem Kriterium der Jahrgangsstufen erfolgt eine Unterteilung in:

- *Primarstufe* (Klassenstufe 1 bis 4): Hierzu zählen der Schulkindergarten und die Grundschule. Die Kindergärten werden jedoch nicht vom Kultusministerium beaufsichtigt, sondern von den Jugendämtern.
- *Sekundarstufe I* (Klassenstufe 5 bis 9/10): Zu dieser Stufe gehören verschiedene Jahrgangsstufen der Schularten Hauptschule, Realschule, Gymnasium,

<sup>17)</sup> Vgl. Heckel, H. (1959), S.16.

<sup>18)</sup> Heckel, H. (1959), S.17.

<sup>19)</sup> Vgl. ebenda, S.16f.

Sonderschule, Gesamtschule und auch schulformunabhängige Orientierungsstufen.

- *Sekundarstufe II* (Klassenstufe 11 bis 13): Dazu zählen die oberen Jahrgangsstufen der berufsbildenden Schulen und Gymnasien, der Sonderschulen, das (Berufs-)Kolleg und das Abendgymnasium.<sup>20)</sup>

Betrachtet man das Kriterium der Leistungsprogramme ergibt sich eine Unterteilung in verschiedene Schularten. Diese Formen des allgemeinbildenden Schulwesens sind:

- *Grundschule*: Die Grundschule stellt den gemeinsamen Unterbau für die weiterführenden Schularten bzw. -formen dar. Sie wird von schulpflichtigen Kindern besucht und umfasst vier Schuljahre. Ziel ist es vor allem, die grundlegenden schulischen Formen des Lernens und Verhaltens zu vermitteln.<sup>21)</sup>
- *Hauptschule*: Die Hauptschule muss nach Abschluss der Grundschule besucht werden und umfasst fünf weitere Schuljahre. Häufig ist zu beobachten, dass Grund- und Hauptschulen aus organisatorischen Gründen zusammengefasst werden. Der Pflichtbesuch der Hauptschule besteht nicht, wenn eine andere weiterführende Schule besucht wird. Ziel ist es, die Begabungen, Neigungen oder Leistungen der Schüler zu unterstützen.<sup>22)</sup>
- *Realschule*: Hierbei kann zwischen einer Normal- und einer Aufbauform unterschieden werden. Die Normalform folgt nach der Grundschule und dauert sechs Schuljahre. Die Aufbauform baut auf der siebten Klasse der Hauptschule auf und dauert drei Schuljahre. Ziel ist es, eine über den Hauptschulabschluss hinausgehende Ausbildung zu vermitteln und somit die Möglichkeit einer Ausbildung für Berufe mit erhöhtem Anforderungsniveau zu ermöglichen.<sup>23)</sup>
- *Gymnasium*: Bei den Gymnasien ist ebenso eine Unterscheidung zwischen einer Normal- und einer Aufbauform gegeben. Die Normalform folgt wieder nach der Grundschule. Die Aufbauform kennt verschiedene Anschlussmöglichkeiten, auf

<sup>20)</sup> Vgl. Böhm, T. (1995), S.49.

<sup>21)</sup> Vgl. Elser, W. (1995), S.27.

<sup>22)</sup> Vgl. ebenda, S.27f.

<sup>23)</sup> Vgl. ebenda, S.28f.

die nicht näher eingegangen werden soll. Ferner lässt sich eine Unterteilung in altsprachliche, neusprachliche und mathematisch-naturwissenschaftliche Typen vornehmen. Ungeachtet der verschiedenartigen inhaltlichen wie organisatorischen Varianten wird das Ziel der Erlangung einer Hochschulreife verfolgt.<sup>24)</sup>

- *Gesamtschule*: Die Gesamtschule vereinigt oben genannte Schularten bzw. –formen miteinander. Generell sind hier verschiedene Varianten integrativer wie kooperativer Formen möglich.
- *Förderschule bzw. Sonderschule*: Diese Schulen sind ein stufenübergreifendes eigenes System für Kinder mit körperlichen, geistigen oder seelischen Besonderheiten. Das Schulgesetz kennt dabei zehn verschiedene Typen, wobei wenn möglich immer das Bildungsziel der allgemein- oder berufsbildenden Schulen verfolgt wird.<sup>25)</sup>

Diese Betrachtungsweisen gelten tendenziell für das gesamte allgemeinbildende Schulwesen. Im Verlauf der Untersuchung wird die Gliederung nach Leistungsprogrammen verwendet, da sie durch die Struktur der Finanzstatistik unterstützt wird. Dabei ergeben sich jedoch verschiedene Problemfelder, im Besonderen bei der Analyse von öffentlichen Schulen:

- Es lässt sich nicht immer eine Zuordnung einzelner Schularten zu den einzelnen Schulstufen vornehmen. Dieses Problemfeld tritt besonders bei Orientierungs- oder Förderstufen in Erscheinung, aber auch bei integrierten und kooperativen Gesamtschulen.
- Bei der Analyse der einzelnen Schularten ist festzustellen, dass die Definition hinsichtlich einer Schulart auf Landesebene eine andere als auf der kommunalen Ebene sein kann. Häufig sind auf Landesebene Schulen als integrierte Schulen geführt, obwohl die kommunale Ebene eine kooperative Zuordnung vornimmt.<sup>26)</sup>

---

<sup>24)</sup> Vgl. ebenda, S.29.

<sup>25)</sup> Vgl. Böhm, T. (1995), S.56.

<sup>26)</sup> Vgl. Haug, R. (1996), S.14.

- In der amtlichen Statistik sind für öffentliche Schulen nur grobe Zusammenfassungen der einzelnen Schularten ausgewiesen, so zum Beispiel eine Zusammenfassung von Grund- und Hauptschule.<sup>27)</sup>
- Verschiedene Positionen des Haushaltsplans stellen Transferleistungen dar, die keine Ausgaben sind, sondern als Zahlungsströme im Zusammenhang mit der Finanzierungstätigkeit entstehen, wie z.B. Schuldendiensthilfen für andere Bereiche oder Erstattungen aufgrund *kommunal-auswärtiger* Schüler in anderen Gemeinden, etc. Hier bedarf es einer entsprechenden Eliminierung.

Verschiedene Leistungen des Bildungswesens dienen keinem direkten oder unmittelbaren Bildungszweck. Sie stellen vielmehr Zusatzleistungen dar, deren Erbringung hilfreiche oder unterstützende Rahmenbedingungen bilden.

- So stellt sich die Frage der Behandlung von indirekten Transfers, wie beispielsweise steuerliche Vergünstigungen. Einerseits entstehen sie durch Ausbildungs- und Kinderfreibeträge bei privaten Haushalten und andererseits durch Umsatzsteuerbefreiung von gemeinnützigen Organisationen. Dies gilt für Leistungen privater und öffentlicher Schulen, die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen und anderen allgemeinbildenden Einrichtungen. Dieser Aspekt wird wegen der fehlenden Quantifizierbarkeit jedoch nicht differenzierter behandelt.
- Auch Kosten für Verpflegung, Betreuung oder Unterbringung stellen keine Voraussetzung für schulische Bildung dar. Daraus folgt die Frage, ob bildungsfremde Leistungen nicht zugleich betriebsfremde Leistungen darstellen und damit unter Kostengesichtspunkten keine Berücksichtigung finden. Entstehen diese ‚bildungsfremden‘ Leistungen allerdings im Zusammenhang mit einem pädagogischen bzw. gesellschaftspolitischen Gesamtkonzept, ist eine Eliminierung entsprechender Ausgaben wiederum fragwürdig.<sup>28)</sup> Soweit derartige Ausgaben in den Haushaltsplänen ausgewiesen wurden, fanden sie daher in der Studie Verwendung.

<sup>27)</sup> Vgl. Haug, R. (1983), S.18f.

<sup>28)</sup> Vgl. Lünemann, P. und H.-W. Hetmeier (1996), S.176.

- Auch Vergünstigungen für den Bildungsteilnehmenden durch Minderbelastungen spielen eine zu berücksichtigende Rolle. So besteht eine Zuordnungsproblematik bei der Nutzung von öffentlichen Gütern wie öffentlicher Nahverkehr oder öffentliche Schwimmbäder. Meist entstehen für diese Bereiche Kosten, die reguläre Entgelte weit übersteigen. Diese Subventionen sollten zumindest solange nicht berücksichtigt werden, solange sie den allgemeingültigen Nutzungstarifen entsprechen. Diese Kostenpositionen enthalten jedoch in manchen Fällen erhöhte Subventionen, die sich beim Transport der Schüler in zusätzlich vergünstigten Fahrscheinen oder Sonderfahrten äußern oder bei Schwimmbädern durch unentgeltliche oder vergünstigte Nutzung auftreten. Bezüglich der vorliegenden Studie ist festzuhalten, dass diese Sachverhalte weitgehend nicht berücksichtigt wurden. Transportkosten wurden gänzlich ausgeschlossen. Weitere Positionen, wie beispielsweise Entgelte für Schwimmbäder, nur soweit berücksichtigt, wie sie in den kommunalen Haushaltsplänen ausgewiesen wurden.
  
- Ein methodisches Problem steckt prinzipiell in den uneinheitlichen Grenzen zwischen den vom Staat erbrachten Leistungen und den Aufwendungen der Erziehungsberechtigten für die Bildung ihrer Kinder. Es ist zu beobachten, dass je nach Schulart und Standort die Aufteilung der finanziellen Belastung zwischen dem Staat und den Erziehungsberechtigten Unterschiede aufweist. Ebenso ist die Abgrenzung zwischen dem, was ein privater Schulträger leistet und dem, was die Eltern im Einzelfall zum Schulbetrieb beizusteuern haben, uneinheitlich geregelt. Dies führt dazu, dass schon allein aus dieser Grenzziehung Kostenunterschiede zwischen Schulen und Schularten erwachsen können und gegebenenfalls bereinigt werden sollten. Diese Unterschiede sind jedoch, zumindest was die öffentlichen Schulen betrifft, nur schwer zu erfassen und bezüglich ihres Gewichts eher zu vernachlässigen – von daher bleiben sie in der Untersuchung unberücksichtigt.<sup>29)</sup>
  
- Bei Lehrkräften entstehen häufig Kosten für Vorbereitung, Durchführung und Nachbereitung des Unterrichts. Je nach Betrachtungsweise können diese Kosten einerseits als einkalkulierter Bestandteil der Lehrervergütung angesehen oder

---

<sup>29)</sup> Vgl. Strevell, W.E. (1950), S.3.

andererseits als zusätzliche Unterrichtskosten aufgefasst werden, die aufgrund mangelnder Finanzmittel bei den Lehrern verbleiben.<sup>30)</sup> Derartige externe Kosten bzw. Erträge werden in den Statistiken nicht erfasst, da es sich dabei um keine realen Zahlungsströme handelt. Deshalb stellt sich dann grundsätzlich die Frage, ob eine monetäre Schätzung vorgenommen werden sollte.<sup>31)</sup> Im Rahmen der Studie wurde von der ersten Auffassung ausgegangen.

### 1.3.3 Begriffsklärung Öffentliche Schulen

*„Die öffentlichen Schulen sind entweder öffentliche Anstalten des Landes (§ 6 Abs. 1 Nr. 2) oder öffentliche Anstalten gemischter Art [...], die vom Land und einer kommunalen Gebietskörperschaft gemeinsam getragen werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 1) also zwei Anstaltsherren haben: Das Land als Anstaltsherr für die sog. inneren und die Gebietskörperschaften als Anstaltsherr für die sog. äußeren Schulangelegenheiten. Dabei gilt die Gebietskörperschaft als Schulträger (§ 11 Abs. 1).“<sup>32)</sup>*

- Öffentliche Schulen sind also Einrichtungen, bei denen das Land und eine Gemeinde bzw. ein Gemeindeverbund Schulträger sind. Aber auch eine Innung, eine Handwerkskammer, eine Industrie- und Handelskammer oder eine Landwirtschaftskammer kann Schulträger sein.<sup>33)</sup>
- Schulträger wiederum ist eine Einrichtung, die für die Errichtung, Organisation und Verwaltungsführung der Schule die rechtliche Verantwortung übernimmt und mit eigenen Leistungen den Unterhalt sichert.<sup>34)</sup> Daraus folgt, dass öffentliche Schulen keine eigenständigen Rechtssubjekte sind. Sie dürfen weder Einnahmen erwirtschaften, noch eigenverantwortlich Ausgaben tätigen, denn zur Teilnahme am Rechtsverkehr ist ausschließlich der Schulträger berechtigt.

## 2. Kostenorientierte Bewertung von öffentlichen Schulen

Die Grundlage der Kostenerfassung basiert auf dem Ansatz, die Schule als eigenständigen Betrieb zu analysieren und die hierfür benötigten Produktionsfaktoren zu

<sup>30)</sup> Vgl. Lünemann, P. und H.-W. Hetmeier (1996), S.170.

<sup>31)</sup> Vgl. ebenda, S.177f.

<sup>32)</sup> Hochstetter, H. (1964), S. 36.

<sup>33)</sup> Vgl. § 3 SchVG

<sup>34)</sup> Vgl. § 2 SchVG

quantifizieren. Dabei wird deutlich, dass die vorhandenen Daten allgemeinbildender öffentlicher Schulen keine zufriedenstellenden Erkenntnisse über die Kosten der pädagogischen Arbeit und die hierfür notwendigen infrastrukturellen Voraussetzungen liefern. Aus kostenrechnerischer Sicht besitzt die öffentliche Ausgabenrechnung in ihrer derzeitigen Form damit wenig Aussagekraft. Zudem werden Kriterien, die für eine kostenorientierte Umrechnung bzw. Schlüsselung notwendig wären, oft nicht oder nur indirekt zur Verfügung gestellt. Damit ist eine Betriebsabrechnung im herkömmlichen Sinne nicht möglich und es wird erforderlich, ein eigenständiges methodisches Konzept zu entwickeln.<sup>35)</sup>

## 2.1 Bestimmung des schulspezifischen Mitteleinsatzes

Das Schulwesen setzt bei seiner Leistungserstellung Betriebsmittel, Werkstoffe und Dienstleistungen ein. Diese Einzelfaktoren, welche durch

- Erwerb,
- Eigenerstellung oder
- unentgeltliche Überlassung bzw. Schenkung

verbraucht werden, führen zu einem Mengen- und Wertgerüst. Der geldwirtschaftliche Erwerb stellt dabei einen empirisch ermittelbaren Parameter dar, der eine quantitative Erfassung ermöglicht. Dies berührt unmittelbar das Problem der quantitativen Erfassung von Eigenerstellung und unentgeltlicher Überlassung. Wenig greifbare Faktoren können zu einem erheblich verzerrten Bild der tatsächlichen Einsätze führen und sind besonders im öffentlichen Bereich nicht unerheblich. Hier sei exemplarisch auf die physischen, planerischen und organisatorischen Leistungen verwiesen, die von kommunalen Einrichtungen mittelbar für den Betrieb einer Schule erbracht werden müssen. Eine interne Leistungsverrechnung für selbsterbrachte Leistungen innerhalb der kommunalen Verwaltung erfolgt jedoch meist nur ansatzweise. Beschränkt man sich bei einer Auswertung der öffentlichen Schulen auf die vorliegenden Daten, dann wären sämtliche Kosten für selbsterstellte Leistungen ausgeklammert. Deshalb sollen hierfür bedingt kalkulatorische Größen einbezogen werden. Die Schenkung von eingesetzten Faktoren, in materieller und personeller Form ist weder mit Referenzgrößen noch anhand

---

<sup>35)</sup> Vgl. Recum, von H. (1969), S.58f.

plausibler Annahmen nachvollziehbar. Sie werden daher ausgegrenzt d.h. in der Untersuchung weitgehend nicht berücksichtigt.<sup>36)</sup>

## **2.2 Kennzeichnung der Vorgehensweise**

Zunächst stellt sich die Frage nach den spezifischen Einsatzfaktoren und der mengenmäßigen Erfassung der eingesetzten Ressourcen. Als grundlegender Einsatzfaktor sind die Personalausgaben für Lehrer und diverses Verwaltungspersonal zu nennen. Weiterhin werden eine Reihe von materiellen Faktoren genutzt: so muss beispielsweise ein Grundstück erworben, bebaut und mit der entsprechenden Infrastruktur ausgestattet werden. Ferner fallen Kosten für die Unterhaltung und Bewirtschaftung der Immobilie an.<sup>37)</sup>

## **2.3 Analyse der Kostenstruktur von öffentlichen Schulen**

Bevor in diesem Kapitel auf inhaltliche Aspekte und methodische Analysemöglichkeiten eingegangen wird, soll in verkürzter Form auf Struktur und Zusammensetzung der Ausgaben für öffentliche Schulen eingegangen werden.

### **2.3.1 Strukturierung der Ausgaben von öffentlichen Schulen**

Die kommunalen Haushaltspläne stellen die Basis der Untersuchung dar. Sie weisen Leistungen der infrastrukturellen Bedürfnisse aus. Darunter sind insbesondere die Bereitstellung der Immobilie, der Sachmittel, etc. und die kommunalen Verwaltungsorgane zu subsumieren. In den Länderhaushalten finden sich unter anderem die Lehrerbesoldung, die Versorgung und Beihilfe der Beamten, die Ausgaben der Schulaufsicht und die Ausgaben des Kultusministeriums. Beide Haushalte sind tiefgehend nach Ausgabenarten und Funktionen strukturiert. Zur Abgrenzung der relevanten Kostenbereiche kann folgende Systematisierung vorgenommen werden:

---

<sup>36)</sup> Vgl. Haug, R. (1983), S.10.

<sup>37)</sup> Vgl. ebenda, S.10f.

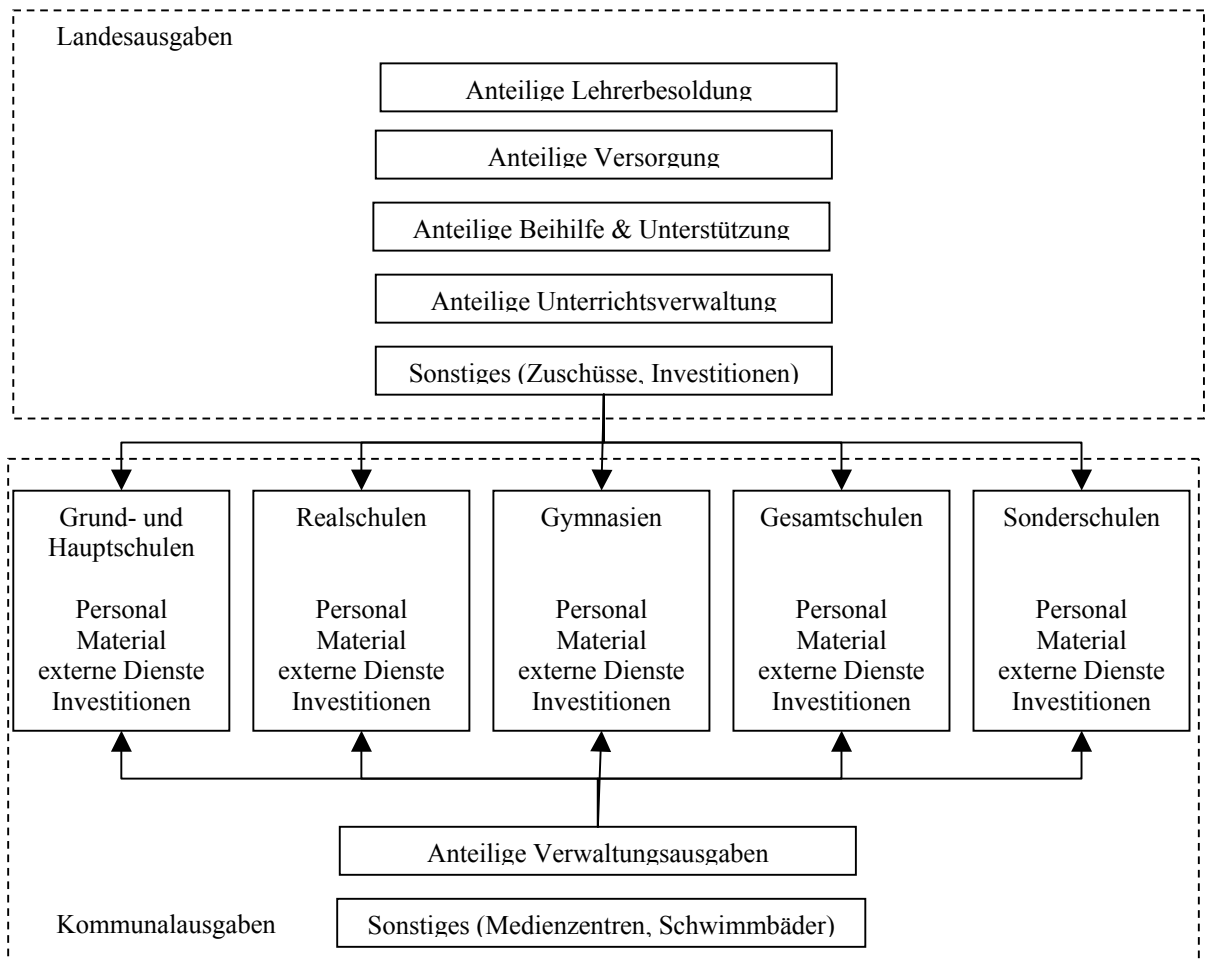


Abb. 1: Systematisierung der Ausgabenstruktur auf kommunaler und Landesebene

### 2.3.1.1 Analyse der Struktur des kommunalen Haushaltsplans

Der Haushaltsplan ist in den Verwaltungs- und Vermögenshaushalt unterteilt. Der Verwaltungshaushalt umfasst sämtliche Materialausgaben und Ausgaben für organisationsexterne Dienstleistungen, sowie kommunale Personalkosten. Der Vermögenshaushalt erfasst alle weiteren Investitionsausgaben über einem Wert von 410,- € in Anlehnung an § 6 Abs. 2 EStG. Die Darstellungsform der Zahlungsverleistungen gibt einen ersten Überblick über die kommunalen Aufwendungen für die Erziehung der Kinder. Jedoch ist aufgrund der unzureichenden Leistungsverrechnung nach wie vor keine Aussage bezüglich der Gesamtkosten möglich. Die städtische Buchhaltung vermittelt im Einzelplan 02 einen Überblick über die Ausgaben, die für die Erziehung geleistet wurden. Dabei wird jedoch nur ein geringer Teil der gesamten Schulkosten erfasst. Diese Stadt- und kommunalen

Schulträgerberichte sind demnach kein geeignetes Instrument, um die Gesamtkosten beziehungsweise deren Verteilung auf verschiedene Stellen abzubilden.<sup>38)</sup> Um die Kosten der Schule zu quantifizieren, bedarf es deshalb einer ergänzenden Analyse der Kommunal- und Landesausgaben.

### **2.3.1.2 Analyse der Struktur des Landeshaushalts**

Der Gruppierungsplan des Landes verfügt über eine weitaus tiefere Gliederung als der Haushaltsplan. Dabei werden die Ausgaben nach Ausgabenarten dargestellt und im Gesamten erfasst. Diese Darstellung wird weiterhin in tiefergreifende Gruppierungsnummern untergliedert.

Die Ausgaben werden nach Aufgabenbereichen dargestellt, wobei für die Studie nur die Abschnitte:

- Ministerium
- Unterricht und Erziehung
- sonstige Einnahmen und Ausgaben

untersucht werden sollen.<sup>39)</sup>

Das Land ist Arbeitgeber der verbeamteten Lehrer einer Schule und trägt damit den größten Teil der Kosten für Besoldung, Versorgung und Unterstützungen. Zudem sind relevante Kosten der Schulaufsicht herauszufiltern.

Die Ausgaben aus kommunalen und landesbezogenen Haushaltsplänen bedürfen einer Umrechnung zu einem Vollkostenansatz. Eine Prüfung der Datenbasis hinsichtlich der Genauigkeit und richtigen Verbuchung der Daten des öffentlichen Schulwesens kann nicht vorgenommen werden. Vielmehr muss davon ausgegangen werden, dass die verwendeten Rohdaten weitgehend zuverlässig sind und sich zur Berechnung eignen.<sup>40)</sup>

### **2.3.2 Umwandlung von Haushaltsausgaben in Kostenarten**

Um Kostenarten aus dem kameralen Rechenwerk der Schulen ableiten zu können, bedarf es einer kostenrechnerischen Abgrenzungsrechnung. Die andersartige Ziel-

---

<sup>38)</sup> Vgl. Strevell, W.H. (1950), S.23ff.

<sup>39)</sup> Vgl. Haug, R. (1988), S.21f.

<sup>40)</sup> Vgl. Haug, R. (1983), S.29.

setzung der Kameralistik macht es notwendig, Mengen- und Wertansätze anzupassen. Sogenannte neutrale Positionen, die in Form leistungsfremder, periodenfremder oder außerordentlicher Ausgabengrößen auftreten, müssen ebenso ermittelt werden wie finanztechnisch bedingte Transfergrößen. Leistungs- und periodenfremde Größen sollten anschließend ausgeschlossen werden. Die übrigen Positionen sollten dagegen gegebenenfalls mit veränderten Mengen- und Wertkomponenten Berücksichtigung finden. Insbesondere sind hier kalkulatorische Zusatzkosten und Anderskosten zu nennen. Den kalkulatorischen Zusatzkosten, wie beispielsweise unentgeltlich zur Verfügung gestellte Produktionsfaktoren anderer Verwaltungseinheiten, stehen keine zurechenbaren Ausgaben gegenüber. Ferner fallen darunter auch solche Kosten, die zu Ausgaben führen, die zwar in der Betrachtungsperiode verursacht wurden, aber erst später kassenwirksam werden. Sie müssen ebenso Berücksichtigung finden, wie kalkulatorische Anderskosten. Unter diesen wiederum sind Kosten, wie Feuer-, Wasserschäden, Verseuchung durch Asbest oder Verluste aus Anlagenabgängen zu verstehen, welche indirekt und pauschaliert über kalkulatorische Wagniskosten abgebildet werden können.<sup>41)</sup>

Ausgehend von dem verfügbaren kameralistischen Datenmaterial muss die Ermittlung von Kostenwerten prinzipiell in zwei Phasen erfolgen: In einem ersten Schritt wird zunächst eine zeitliche Abgrenzung vorgenommen, die dann in einem zweiten Schritt durch eine kalkulatorische Abgrenzung ergänzt wird. Die zeitliche Abgrenzung berücksichtigt die Tatsache, dass der Abfluss liquider Mittel nicht im direkten Zusammenhang mit dem Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen stehen muss. Sowohl das kameralistische als auch das betriebswirtschaftliche System haben zum Ziel, die Geschäftsvorfälle möglichst genau einer Periode zuzuordnen, wobei in der Kameralistik die entsprechenden Einnahmen und Ausgaben streng nach dem Ist-Prinzip der Periode zugewiesen werden, in der sie kassenwirksam werden.

Der kalkulatorische Aspekt spielt daher bei dem Übergang von Ausgaben zu Kosten eine Schlüsselrolle. Er umfasst im Besonderen kalkulatorische Abschreibungen, die den Sachverhalt berücksichtigen, dass Kosten auch dann entstehen können, wenn ihnen entweder kein Aufwand oder aber ein Aufwand in anderer Höhe gegenüber-

---

<sup>41)</sup> Vgl. Coenenberg A.G. (1999), S.173.

steht. Damit kann die realistische Wertminderung langlebiger Wirtschaftsgüter erfasst werden, deren Nutzungsdauer sich über mehrere Perioden erstreckt.<sup>42)</sup>

Für die periodisierte Betrachtung der einzelnen Faktoreinsätze müssen periodenfremde Positionen eliminiert werden. Bei den Personal- und Materialausgaben des Verwaltungshaushalts sowie den externen Dienstleistungen ist eine Abgrenzung weitgehend ohne Bereinigungen möglich. Da der Verbrauch einer Periode in etwa dem Faktoreinsatz entspricht, liegt bereits eine nahezu verursachungsgerechte Abgrenzung auf ein Rechnungsjahr vor.<sup>43)</sup> Allerdings ergeben sich bei der Analyse der Personalkosten erhebliche Probleme. Die Besoldung der Beamten unterscheidet sich strukturell in erheblichem Maße von der Vergütung angestellter Lehrer und lässt sich zudem aus dem zugrundeliegenden Datenmaterial nur ungenau ermitteln. Deshalb wird es notwendig, bei der Beamtenbesoldung den Kostenanteil zu ermitteln, der dem Bruttogehalt eines Angestellten entspricht und somit das Äquivalent zur Berechnung der Sozialversicherungsabgaben beinhaltet.<sup>44)</sup>

Bei Investitionsausgaben hingegen fallen Faktorerwerb und tatsächlicher Verbrauch grundsätzlich in unterschiedlichen Perioden an. Diese Diskrepanz erfasst die Kameralistik nicht. Daraus folgt, dass die hierauf bezugnehmenden Haushaltspositionen bei der Kostenberechnung wenig Aussagekraft besitzen. Um eine Abgrenzung auf ein Rechnungsjahr vornehmen zu können, wäre es deshalb notwendig eine rechnerische Verteilung vorzunehmen.<sup>45)</sup>

### **2.3.3 Problematik der Erfassung und inhaltliche Abgrenzung der Beamtenbesoldung sowie der Löhne und Gehälter von schulischem Personal**

Die Höhe der Personalkosten im schulischen Bereich resultiert aus verschiedenen Kostenarten, da sowohl Beamte wie Angestellte tätig sind. Bei den Angestellten fallen eine Vergütung und die anteiligen Sozialversicherungskosten, wie Kranken-, Renten-, Pflege-, Unfall- und Arbeitslosenversicherung an. Auf Arbeitnehmer und Arbeitgeber entfällt dabei jeweils die Hälfte der Beiträge, mit Ausnahme der Beiträge zur Unfallversicherung. Für diese ist ausschließlich der Arbeitgeber beitragspflichtig.<sup>46)</sup> Neben der Vergütung trägt damit der öffentliche Dienstherr die anteiligen Sozialversicherungs-

<sup>42)</sup> Vgl. Kahlert, H. und P.A. Döring (1973), S.127f.

<sup>43)</sup> Vgl. Haug, R. (1996), S.12f.

<sup>44)</sup> Vgl. Kahlert, H. und P.A. Döring (1973), S.127f.

<sup>45)</sup> Vgl. Haug, R. (1996), S.12f.

<sup>46)</sup> Vgl. im Internet: Net-Lexikon (Hrsg.)(2004).

beiträge und die darüber hinaus anfallenden Kosten für die Zusatzversorgung der Angestellten. Im Gegensatz dazu sind Beamte nicht sozialversicherungspflichtig, da sie durch den Dienstherrn anhand von Beihilfe, Versorgungs- und Unterstützungsleistungen entsprechend abgesichert werden. Sie werden überwiegend vom Dienstherrn getragen. Damit besteht ein grundlegender Unterschied zwischen Versicherungs- und Versorgungsprinzip, auf welches im Einzelnen noch eingegangen wird.<sup>47)</sup> Die Personalkosten der öffentlichen Schulen setzen sich aus den Werten für technisches, verwaltendes oder bedingt lehrendes Personal zusammen. Die hierfür anfallenden Kostenpositionen lassen sich wie folgt gliedern:

- Vergütungen und Beschäftigungsentgelte
- Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung
- Kosten für nebenamtlich und nebenberuflich Tätige
- Sonstige Personalnebenkosten

Zum anderen fallen überwiegend für verbeamtetes Lehrpersonal oder auch Verwaltungspersonal Besoldungskosten an, die sich aus folgenden Positionen zusammensetzen.

- Dienstbezüge
- Versorgungsbezüge und Beiträge zu Versorgungskassen
- Beihilfe
- Unterstützungen

### **2.3.3.1 Analyse der Besoldung und entwickelte Schätzverfahren**

In diesem Abschnitt soll nun zunächst ein Überblick über Inhalt und Struktur der Beamtenbesoldung vermittelt werden, um im weiteren Verlauf darauf aufbauend verschiedene Schätzverfahren zur Erfassung dieser Kosten vorzustellen.

---

<sup>47)</sup> Vgl. Haug, R. (1996), S.15f.

### 2.3.3.1.1 Inhalte der Beamtenbesoldung

Einer der Grundsätze des Berufsbeamtentums bildet das Alimentationsprinzip, das keine leistungsbezogene Arbeitsentlohnung der Beamten vorsieht, sondern die Pflicht beinhaltet, den Beamten sowie seine Familie auf Lebenszeit finanziell abzusichern. Der Dienstherr, also somit der Bund oder das Land, muss dem Beamten einen angemessenen Lebensunterhalt gewähren.<sup>48)</sup> Der Beamte hingegen verpflichtet sich, dem Dienstherrn zur Verfügung zu stehen und entsprechend den Anforderungen seinen Dienst nach Kräften zu erfüllen. Bereits im 19. Jahrhundert galt das Verständnis, dass der Beamte primär keine Arbeitskraft sei, sondern ein Träger von staatlicher Würde mit besonderem Recht, vermehrtem Schutze und Ehre.<sup>49)</sup>

Das Besoldungsrecht gestaltet sich äußerst vielfältig und komplex, setzt sich im Wesentlichen jedoch aus folgenden Dienstbezügen zusammen:

- Grundgehalt,
- Familienzuschlag sowie
- sonstigen Zulagen und Vergütungen

Das *Grundgehalt* richtet sich nach der Besoldungsgruppe, in die der Beamte eingestuft wird sowie der Dienstaltersstufe. Der Aufstieg in die nächste Dienstaltersstufe erfolgt in der Regel bis zur fünften Stufe im Abstand von zwei Jahren, bis zur neunten im Abstand von drei Jahren und darüber hinaus im Abstand von vier Jahren.<sup>50)</sup> Beim *Familienzuschlag* handelt es sich um monatliche entgeltliche Leistungen, die sich nach der Besoldungsgruppe und den Familienverhältnissen des Beamten richten.<sup>51)</sup> Zudem können beispielsweise für bestimmte Funktionen *Amts- und Stellenzulagen* sowie in besonderen Fällen *Leistungs- und Erschwerniszulagen* vorgesehen werden.<sup>52)</sup> Je nach der Eingangsgruppe eines Beamten erfolgt nach der Erfüllung bestimmter persönlicher und haushaltsrechtlicher Erfordernisse und entsprechend der absolvierten Laufzeit eine Regelbeförderung.<sup>53)</sup>

<sup>48)</sup> Vgl. BVerfGE 8, 1 (14ff.).

<sup>49)</sup> Vgl. Petrasch, M. (1999), S.21f.

<sup>50)</sup> Vgl. §27 BBesG

<sup>51)</sup> Vgl. §§ 39ff BBesG

<sup>52)</sup> Vgl. §§ 42ff BBesG

<sup>53)</sup> Vgl. Hartmann, H. (1969), S.18f..

Im Sinne des Schulfinanzgesetzes sind *Personalausgaben* diejenigen Ausgaben, welche für das lehrende Personal an den Schulen aufgewendet werden. Die Tatsache, dass die Lehrer an öffentlichen Schulen Bedienstete des Landes sind, führt dazu, dass grundsätzlich das Land deren Personalausgaben trägt.<sup>54)</sup> Dazu gehören neben den Gehältern die Versorgungsbezüge, die besonderen Vergütungen, die Reisekosten, Sozialversicherungen usw. Nicht enthalten sind dagegen die Ausgaben für zusätzlich durch die Kommunen errichtete Lehrerstellen. Alle übrigen Kosten, womit auch die Personalkosten des nichtlehrenden Personals gemeint sind, werden zu den Sachausgaben gezählt. Sie werden vom kommunalen Schulträger bestritten und sind aus den Angaben des Haushaltsplans zu entnehmen.<sup>55)</sup> Wenn nun im Folgenden von Personalkosten gesprochen wird, soll diese Begrifflichkeit insofern ausgedehnt werden, dass ebenfalls Angestellte des schulischen Betriebes darunter subsumiert werden.

Die strikte Aufgabentrennung zwischen Land und Kommune führt dazu, dass auf schulischer Ebene keine dezidierten Angaben über Besoldung und Versorgung für die eingesetzten Lehrer gemacht werden können. Um daher die Bruttogehälter der verbeamteten Lehrer zu erhalten, ergibt sich lediglich die Möglichkeit, durch Analyse der Landesausgaben eine Vorstellung über Höhe und Umfang zu erhalten. Problematisch ist dabei, dass das Landesamt für Besoldung und Versorgung aus datenschutzrechtlichen Gründen keine Gruppierungen nach Schularten oder Einsatzorten durchführt und daher keine genauen Angaben über die Gehaltskosten möglich sind. Aufgrund dieser mangelnden Zuordnung zu den einzelnen Schulartkategorien wird es notwendig, einen methodischen Ansatz zur alternativen Ermittlung der Besoldung zu finden.<sup>56)</sup>

### **2.3.3.1.2 Schätzverfahren zur Analyse der Personalkosten von Lehrern**

Im Folgenden sollen Schätzverfahren vorgestellt werden, die sich grundsätzlich für eine Schülerkostenermittlung eignen. Hierfür werden zwei Schätzverfahren vorgestellt, die auf den Angaben der Finanzstatistik basieren. Diese werden um ein Verfahren ergänzt, welches grundsätzlich auf der aus den Besoldungstabellen hervorgehenden Besoldungsstruktur fußt. Es muss jedoch festgehalten werden, dass sämtliche hier vorgestellten Verfahren einen begründeten Zweifel an der verursachungsgerechten Ermittlung der

---

<sup>54)</sup> Vgl. Heckel, H. (1958), S.38.

<sup>55)</sup> Vgl. Strevell, W.H. (1950), S.21.

<sup>56)</sup> Vgl. Haug, R. (1996), S.4.

Lehrerbesoldung aufkommen lassen. Die methodischen Analysemöglichkeiten können keinesfalls einen Ersatz für eine kostenrechnerische Zuordnung der entsprechenden Ausgaben darstellen. Sie dienen lediglich zur Annäherung an die finanziellen Anstrengungen des Landes im Zusammenhang mit der schulischen Ausbildung.

#### **2.3.3.1.2.1 Umlage auf Basis von Unterrichtsstunden**

Eine Analysemöglichkeit resultiert aus den ausgewiesenen Basisdaten für den Schulbereich in der Finanzstatistik. Sie umfassen jedoch neben beurlaubten auch an privaten Schulen tätige oder Hochschulen und Ministerien zugeordnete Lehrkräfte. Eine Verwendung dieser Datenbasis ist somit mit diversen Problemen verbunden, die eine am Analyseziel orientierte Bereinigung der Werte erforderlich machen. Geht man dennoch dazu über, diesen Ausgabenblock zu analysieren, bleibt die Möglichkeit einer Reduktion und der anschließenden Umverteilung anhand geleisteter Unterrichtswochenstunden. Gewichtet man diese mit den Lehrverpflichtungen der einzelnen Schularten in Verbindung mit der Besoldungsrelation, lässt sich eine befriedigende Annäherung an die realen Gegebenheiten erzielen. Hinsichtlich der Forderung nach einer verursachungsgemäßen Zuordnung von Kosten stellt dies, insbesondere im Vergleich mit der Verteilung der Kosten auf Schüler oder Klassen, einen verbesserten Ansatz dar. Für die Umlage sind jedoch verschiedene Vorbereitungen zu treffen. Die Unterrichtswochenstunden liegen nicht in Form einer Abgrenzung nach Kalenderjahren vor, sondern beziehen sich auf Schuljahre. Um Finanz- und Realdaten auf eine Periode anzugleichen, werden die Schuljahre entsprechend ihrer Anteile am Kalenderjahr angepasst. Aufgrund der Tatsache, dass das Schuljahr am 1. August beginnt und am 31. Juli des Folgejahres endet, bietet sich eine Schlüsselung gemäß einer Gewichtung von 7/12 zu 5/12 an.<sup>57)</sup> Über die Ermittlung von Regelstundenmaßen, die wiederum aus den, den einzelnen Schularten zugeordneten Volldeputaten abgeleitet werden, lässt sich schließlich auf die Beschäftigungseinheiten je Schulart schließen. Nach der dementsprechenden Bestimmung dieser Beschäftigungseinheiten und der folgenden Gewichtung mit unterstellten Besoldungsrelationen ergeben sich die anteiligen Gesamtausgaben je Schulart.<sup>58)</sup> Damit werden die unterschiedlichen Qualifikationsniveaus bzw. Besoldungsstrukturen je Schulart abgebildet.<sup>59)</sup> Allerdings sind erhebliche Ungenauig-

<sup>57)</sup> Vgl. Hetmeier, H.-W. (2003), S.5, Fußnote 7.

<sup>58)</sup> Vgl. ebenda, S.8.

<sup>59)</sup> Vgl. Lünemann, P. (1998), S.144.

keiten bei der Bestimmung der Gewichte zwischen den Besoldungen je Schulart einzu-räumen. Aufgrund der mangelnden Datenbasis sind diese per se nicht bekannt und müssen daher anhand von Schätzungen bestimmt werden. An dieser Stelle soll in einem gedanklichen Vorgriff der Mittelwertschätzung besondere Aufmerksamkeit zukommen. Es wird darauf hingewiesen, dass dieses Verfahren eine Grundlage für die Schätzung der Einkommensrelationen aus den Besoldungstabellen bietet.

Trotz der dargestellten Mängel bietet das vorgestellte Umlageverfahren eine erste An-näherung an die tatsächliche Konstellation. Lediglich bei den Gesamtschulen ergeben sich keine klaren Anhaltspunkte bezüglich des dort vorherrschenden durchschnittlichen Qualifikations- und Besoldungsniveaus. Die differenzierten Strukturen an Gesamt-schulen machen daher eine Durchschnittsbildung über alle Schularten hinweg er-forderlich. Die so ermittelten Werte lassen berechtigte Zweifel an der Repräsentativität und damit der Realitätsnähe der Modellabbildung aufkommen.<sup>60)</sup>

#### **2.3.3.1.2.2 Umlage auf Basis von Lehrerstellen**

Dieses Verfahren ähnelt dem zuvor vorgestellten Prinzip. Während dort eine direkte Umlage auf die Unterrichtsstunden erfolgte, wird hier die Umlage auf Vollzeit-Lehrer-stellen vorgenommen. Da gleichermaßen voll- und teilzeitbeschäftigte Lehrer im Schul-dienst stehen, ist zunächst die Ermittlung der theoretischen Zahl der Vollzeitlehrer er-forderlich. Die unterschiedliche Häufigkeitsverteilung von Teilzeit- und Vollzeit-deputaten an den einzelnen Schularten erfordert eine Umrechnung der Teilzeitdeputate auf Basis von Unterrichtswochenstunden in Volldeputate.<sup>61)</sup> Dies macht wiederum An-nahmen hinsichtlich der Durchschnittsdeputate pro Schulart erforderlich. Analog zur Vorgehensweise bei der Umlage von Unterrichtswochenstunden erfolgt dann eine Ge-wichtung der Volldeputate mit den entsprechenden durchschnittlichen Besoldungs-niveaus. Problematisch erscheint dieses Vorgehen vor allem wegen der faktischen Differenz zwischen dem Deputat und der tatsächlichen Arbeitsleistung eines Lehrers. Neben den erteilten Unterrichtsstunden werden diverse Funktionen und Aufgaben wahrgenommen, für die unter Umständen Deputatsermäßigungen erteilt werden, womit diese Arbeitsleistungen unberücksichtigt bleiben.<sup>62)</sup>

<sup>60)</sup> Vgl. Haug, R. (1983), S.40f.

<sup>61)</sup> Vgl. Haug, R. (1997), S.3f.

<sup>62)</sup> Vgl. Haug, R. (1983), S.49f.

### 2.3.3.1.2.3 Schätzung anhand der Besoldungstabellen

Für die Analyse der bedeutendsten schulischen Einzelausgaben soll nunmehr ein alternatives Verfahren vorgestellt werden.<sup>63)</sup> Dieses errechnet auf Basis verschiedener Durchschnittslehrer und einer Verteilungsannahme die durchschnittlichen Gehaltskosten pro Schulart. Zunächst werden über die Bildung von Altersgruppen verschiedene Modellbeamte konstruiert. Aus diesen werden repräsentative Durchschnittslehrer ausgewählt, denen anhand der Besoldungstabellen ein entsprechendes Gehalt zugewiesen wird. Das Durchschnittsgehalt dieser Modelllehrer gewichtet mit der weitgehend bekannten Verteilung führt zu einem schulartspezifischen Durchschnittsgehalt. Die Ermittlung von fiktiven Beschäftigungseinheiten lässt sich analog zum zuvor dargestellten Verfahren entweder über Unterrichtswochenstunden oder Lehrkräfte ermitteln.

Allerdings ergeben sich auch hier verschiedene Unwägbarkeiten. In den statistischen Daten zum Bildungswesen sind zwar weitgehend Angaben zur Altersverteilung der Beamten vorhanden. Diese erfassen jedoch in der Regel nicht alle Voll- und Teilzeitbeschäftigten, sondern nur diejenigen, für die Altersangaben gemacht wurden. Ob diese Verteilung uneingeschränkt gilt, bleibt daher offen. Jedoch ergibt sich aufgrund der aktuellen Datenlage keine bessere Annäherung.

Festzuhalten bleibt, dass sich bei allen Verfahren Verzerrungen ergeben. Diese resultieren in erster Linie aus der Bestimmung von fiktiven Beschäftigungseinheiten. Diese Einheitswerte können aber nicht der Tatsache gerecht werden, dass nicht jede erteilte Unterrichtsstunde einer Schulart zu den gleichen besoldungsspezifischen Kosten führt. Im Rahmen der Studie wird vorrangig das Verfahren zur Schätzung anhand der Besoldungstabellen angewendet. Ergänzend wird zur Plausibilitätsprüfung der Ergebnisse das Verfahren zur Umlage auf Basis von Lehrerstellen herangezogen.

### 2.3.3.2 Analyse der Beamtenversorgung

Dieser Abschnitt setzt sich zunächst inhaltlich mit der Versorgung der verbeamteten Lehrer auseinander. Anschließend wird eine Übersicht über mögliche Methoden zur Analyse bzw. Berücksichtigung der Versorgungsansprüche gegeben.

---

<sup>63)</sup> Vgl. ebenda, S.38.

### 2.3.3.2.1 Inhaltliche Darstellung der Versorgungsleistungen

Die Versorgungsleistungen der Beamten sind einheitlich für Bund, Länder, Gemeinden und Gebietskörperschaften im Beamtenversorgungsgesetz (BeamtVG) geregelt. Der Beamte erhält daraus resultierende Leistungen, wenn er wegen Dienstunfähigkeit oder dem Erreichen einer Altergrenze ausscheidet.<sup>64)</sup> Normalerweise endet das Beamtenverhältnis mit dem Eintritt in den Ruhestand.<sup>65)</sup> Hier sind verschiedene Formen des Austritts im Beamtenrecht vorgesehen. Erreicht der Lehrer die Altersgrenze vom vollendeten 65. Lebensjahr tritt er kraft Gesetz automatisch in den Ruhestand. Aber auch ein Antrag nach dem vollendeten 62. Lebensjahr kann einen Eintritt in den Ruhestand rechtfertigen. Es ist darüber hinaus möglich, den Beamten aufgrund der Auflösung einer Behörde oder der Reduzierung von Planstellen in den einstweiligen Ruhestand zu versetzen.<sup>66)</sup> Das Ruhegehalt<sup>67)</sup>, welches ein Beamter nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst erhält, ist Teil der Alimentation des Dienstherrn und befreit den Beamten grundsätzlich davon, eine eigene Altersvorsorge zu treffen. Aber auch darüber hinausgehende Leistungen bei Ableben des Versorgungsberechtigten haben Zahlungen an die Hinterbliebenen wie Witwen oder Waisengeld zufolge.<sup>68)</sup> Die Pensionsleistungen und darüber hinausgehenden Leistungen für Lehrer und weiterer im Schuldienst tätiger Beschäftigter werden dem Subsidiaritätsprinzip folgend von den Ländern bestritten. Nachdem die Pension als ein Teil der Dienstbezüge angesehen wird, erfolgt bei der Festsetzung der Gehaltsskala eine entsprechende Berücksichtigung. Bei Beamten wird im Gegensatz zu den Angestellten kein Teil des Bruttogehalts zur Altersvorsorge abgeführt. Vielmehr wird von vornherein ein gewisser Abschlag von der Grundbesoldung vorgenommen.<sup>69)</sup> Da den Versorgungsleistungen der Beamten damit nicht das Versicherungsprinzip zugrunde liegt, unterscheiden sich diese grundlegend von den rentenrechtlichen Versicherungsansprüchen. Der Rechtscharakter der beamtenrechtlichen Alterssicherung beruht grundsätzlich nicht auf Beiträgen, sondern wird als Teil der Personalkosten aus dem allgemeinen Haushalt der öffentlichen Dienstherrn bezahlt. Die Versorgung erfolgt in Form einer Alimentation auf der Grundlage der ruhegehalts-

<sup>64)</sup> Breidenstein, W. (1997), S.865.

<sup>65)</sup> Vgl. Minz, H. (2002), S.22.

<sup>66)</sup> Vgl. Hartmann, H. (1969), S.23f.

<sup>67)</sup> Vgl. hierzu weiterführend Minz, H. (2002), S.29.

<sup>68)</sup> Vgl. Breidenstein, W. (1997), S.865.

<sup>69)</sup> Vgl. Strevell, W.H. (1950), S.6.

fähigen Dienstzeit und der ruhegehaltsfähigen Dienstbezüge<sup>70)</sup>. Zu den ruhegehaltsfähigen Dienstbezügen zählen das Grundgehalt, der Familienzuschlag und sonstige Dienstbezüge, die im Besoldungsrecht als ruhestandsfähig bezeichnet sind. Maßgebend ist die Besoldung des zuletzt bekleideten Amtes, sofern dieses mindestens drei Jahre ausgefüllt wurde.<sup>71)</sup> Der Besoldungsschutz und die Fürsorge stehen auch seiner Familie zu. Hierbei gelten prinzipiell die gleichen Grundsätze wie für den Beamten selbst.<sup>72)</sup> Auch die Anpassung der Versorgungsbezüge ist im Beamtenversorgungsgesetz geregelt.<sup>73)</sup> Diese orientiert sich an der Besoldungsentwicklung der aktiven Beamten.

Die beitragsfreie Altersversorgung der Beamten stellt einen erheblichen Aufwand für den öffentlichen Sektor dar und muss für die Kostenanalyse mit einbezogen werden.<sup>74)</sup> Legt man nun Werte der gesetzlichen Rentenversicherung zugrunde, ergeben sich verschiedene Probleme. Zum einen stehen bei der Beamtenversorgung den Pensionären keine Beitragszahler gegenüber. Vielmehr hat der Dienstherr direkt aus dem laufenden Haushalt für die Altersbezüge der Beamten Sorge zu tragen. In den 60er und 70er Jahren wurde eine erhebliche Ausweitung des Personalbestandes vorgenommen, der sich in den kommenden Jahren in stark zunehmenden Belastungen der öffentlichen Hand für Pensionszahlungen niederschlagen wird.<sup>75)</sup> Vorsorge wurde hierfür nur sehr unzureichend getroffen. Erst seit 1999 werden aus diesem Grund beim Bund und den Ländern Versorgungsrücklagen als Sondervermögen aus der Verminderung der Besoldungs- und Versorgungsanpassungen gebildet.<sup>76)</sup> Die hier vorgesehenen Rücklagen, die über eine gleichzeitige Absenkung des Versorgungs- und Besoldungsniveaus um 3% bis 2013 gebildet werden, können die unmittelbar bevorstehenden Finanzierungsprobleme allenfalls mildern aber keinesfalls lösen.<sup>77)</sup> Zieht man nun die derzeitigen Beitragssätze der gesetzlichen Rentenversicherung als Maßstab heran, muss dies in jedem Fall zu einer Unterbewertung im Vergleich zu den tatsächlichen Kosten führen.<sup>78)</sup>

---

<sup>70)</sup> Vgl. §§4ff BeamtVG

<sup>71)</sup> Vgl. §5 BeamtVG

<sup>72)</sup> Vgl. §§16ff BeamtVG

<sup>73)</sup> Vgl. §70 BeamtVG

<sup>74)</sup> Vgl. Petrasch, M. (1999), S.1.

<sup>75)</sup> Vgl. Heubeck, K. und B. Rürup (2000), S.6.

<sup>76)</sup> §14a BBesG

<sup>77)</sup> Modellrechnungen haben gezeigt, dass beispielsweise für die ausreichende Altersvorsorge eines durchschnittlichen Hauptschullehrers ein Kapitalstock von insgesamt ca. 500.000 € gebildet werden müsste. Dies würde einer monatlichen Rücklage in Höhe von ca. 35% der Bruttobezüge entsprechen.

<sup>78)</sup> Vgl. Lümmer, D., Grunefeld, H.-U. und E. Kempf (2003), S.13ff.

### **2.3.3.2.2 Verfahren zur Schätzung der Versorgungsleistungen**

Bei der Ermittlung der Versorgungsleistungen bzw. –ansprüche ergibt sich damit eine besondere Problematik. Im Folgenden sollen verschiedene grundlegende Ansätze vorgestellt werden, deren Anwendung zur Kostenbewertung in Frage kommen.

#### **2.3.3.2.2.1 Schätzung anhand des Rentenversicherungsansatzes**

Zentraler Bestandteil dieses Verfahrens ist die Annahme, dass spätere Versorgungsleistungen der aktiven Beamten durch fiktive Beiträge finanziert werden. Demzufolge werden also die gegenwärtigen Dienstbezüge um einen angenommenen Sozialversicherungssatz für Beamte aufgestockt. Der Versicherungssatz richtet sich nach der Belastung für Einkommen aus unselbständiger Arbeit bei Angestellten des öffentlichen Dienstes<sup>79)</sup>. Damit können konkrete Sozialbeiträge für Hinterbliebenen- und Altersversorgung angesetzt werden, die überdies einen direkten Vergleich mit den Verhältnissen in der freien Wirtschaft zulassen. Allerdings handelt es sich hierbei um eine Schätzung, die keine Rücksicht auf Unterschiede bei den tatsächlichen Versorgungsleistungen nimmt. Diese können beispielsweise aus abweichenden Lebenserwartungen und ungleichen Pensionierungs- bzw. Verrentungsaltern resultieren.<sup>80)</sup>

#### **2.3.3.2.2.2 Ansatz einer Beamtenpensionsversicherung**

Dieser Ansatz sieht vor, dass zwischen den Beamten eine Art Solidargemeinschaft besteht und entsprechend den tatsächlichen Versorgungsleistungen ein Zuschlagssatz ermittelt wird, den die aktiven Beamten zu tragen haben. Dieser Zuschlagssatz ermittelt sich aus allen Versorgungsleistungen der im Ruhestand befindlichen Beamten und den gesamten Bezügen der aktiven Beamten. Dieses Verfahren ist somit vergleichbar mit einem Umlageverfahren, bei dem aktive Beamte einzahlen, um die Versorgung der Pensionäre zu decken. Bei diesem Verfahren lassen sich somit reale Zuschlagssätze ermitteln, die jedoch möglicherweise eine starke Volatilität aufweisen. Zudem können in Aufgabenbereichen, die Versorgungsleistungen in einer überdurchschnittlichen Intensität verursachen, systematische Unterschätzungen hinsichtlich der Ermittlung des Zuschlagssatzes auftreten. Dies kann aus unterschiedlichen Regelungen zur Alters-

<sup>79)</sup> Vgl. hierzu weiterführend Stamer, H. (2000), S.7f.

<sup>80)</sup> Vgl. Lünemann, P. (1997), S.858.

grenze, der überdurchschnittlich häufigen vorzeitigen Versetzung in den Ruhestand oder der Restlebenserwartung erwachsen.<sup>81)</sup>

### 2.3.3.2.2.3 Schätzung durch Ansatz der Versorgungsempfänger

Dieser Ansatz nimmt eine funktionale Trennung vor und rechnet die Pensionszahlungen von im Ruhestand befindlichen Beamten eines früheren Aufgabenbereiches diesem spezifischen Bereich wieder zu und erweitert die Ausgaben in diesem konkreten Bereich. Damit wird eine funktionale Disaggregation vorgenommen, der eine Trennung nach Einsatzgebieten zugrunde liegt. Die Daten aus der Versorgungsempfängerstatistik ermöglichen grundsätzlich ein solches Vorgehen. Diese unterteilt nämlich nach den Beschäftigungsfeldern *Beamte im Schuldienst, Hochschullehrer, Beamte im Vollzugsdienst, Beamte in sonstigen Bereichen sowie Richter und Staatsanwälte*. Des Weiteren erfolgt der äquivalente Ansatz wie bei der Beamtenpensionsversicherung. Die Problematik dieses Ansatzes liegt in der Abgrenzung der Beschäftigungsfelder, da beispielsweise bei einer Untersuchung des Bildungsbereichs keine vollständige Abdeckung durch die Positionen *Beamte im Schuldienst* und *Hochschullehrer* erreicht wird.<sup>82)</sup>

### 2.3.3.2.2.4 Bewertung mit Hilfe des Berufswegeansatzes

Der Berufswegeansatz entwickelt charakteristische Modellbeamte, deren hypothetische berufliche Karriere mit Hilfe von bestehenden Bestimmungen und einem angenommenen Bewährungsaufstieg konstruiert wird. Mit der Annahme eines gewissen Berufseintritts-, eines Pensionsalters und der Lebenserwartung lassen sich dann die Versorgungsleistungen abschätzen. Die entsprechende Anrechnung auf das Berichtsjahr erfolgt dann entweder durch die Berechnung eines durchschnittlichen Versorgungsaufwands je Jahr oder die Annuität der Zahlungsreihe. Die Problematik dieses Ansatzes liegt in der Fülle der Annahmen, der Menge und Konstruktion von repräsentativen Modellbeamten und der äußerst sensiblen Reaktion auf Veränderungen dieser Parameter.<sup>83)</sup>

---

<sup>81)</sup> Vgl. ebenda, S.858.

<sup>82)</sup> Vgl. ebenda, S.859.

<sup>83)</sup> Vgl. Lünemann, P. (1997), S.859.

### 2.3.3.2.2.5 Schätzung mit dem Verfahren der Pensionsrückstellung

Bei diesem Ansatz werden künftige Pensionsleistungen eines Beamten als Gegenwert für seine Arbeitsleistung interpretiert, die nicht direkt ausgezahlt werden, sondern über die Dauer der aktiven Beschäftigungsphase thesauriert werden und ab Pensionseintritt zur Auszahlung kommen. Dieses Verfahren ähnelt der Pensionsverpflichtung im privatwirtschaftlichen Bereich und beinhaltet für den Beamten entsprechende Pensionsverpflichtungen in Verbindung mit seinen jährlichen Dienstbezügen.

Für die Studie wurde der Ansatz eines Rentenversicherungssatzes gewählt. Dabei wurden dem Dienstherrn die fiktiven Arbeitnehmer wie Arbeitgeberanteile angelastet. Analog zu der Vorgehensweise des Statistischen Bundesamtes wurde ferner ein Zuschlag für die vergleichsweise bessere Versorgung der Beamten hinzugerechnet.<sup>84)</sup> Alternativ wurde mit dem Verfahren der Pensionsrückstellungen gearbeitet. Verschiedene Modellrechnungen mit unterschiedlichen Annahmekonstellationen haben hier regelmäßig zu deutlich höheren Werten geführt. Im Zuge eines vorsichtigen Kostenansatzes wurden diese Ergebnisse nicht einbezogen.

### 2.3.3.3 Inhaltliche Bestimmung und Analyse der Beihilfezahlungen

Die öffentlich-rechtliche Fürsorgepflicht stellt die Grundlage für Beihilfen im Krankheitsfall dar. Sie tritt in Krankheits-, Pflege-, Geburts- und Todesfällen ergänzend zur Sicherung des Unterhalts hinzu.<sup>85)</sup> Ausgaben für Beihilfen, Unterstützungen und Fürsorgeleistungen beinhalten auch Abfindungen, Übergangsgelder und Nachversicherungen.<sup>86)</sup>

Beihilfezahlungen an aktive Beamte des gesamten öffentlichen Dienstes werden in der Finanzstatistik in kumulierter Form ausgewiesen, aber dem Bildungsangebot nicht direkt zugerechnet. Deshalb ist es wie bei den Versorgungsleistungen nötig, die Krankheitskosten des schulischen Lehrpersonals zu isolieren und dem Bildungsaufwand zuzurechnen. Hierbei müssen wiederum entsprechende Schätzungen vorgenommen werden. Ebenso stellt sich die Frage, wie mit Beihilfezahlungen an passive, also nicht für dienstliche Aufgaben zur Verfügung stehende Beamte des Schulbereichs umgegangen werden soll. Werden lediglich die Beihilfezahlungen der aktiven Beamten um-

<sup>84)</sup> Vgl. Lünemann, P. und H.-W. Hetmeier (1996), S.177.

<sup>85)</sup> Vgl. Siebeck, T. (1989), S.41f.

<sup>86)</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.)(1999), S.230.

gelegt, ergibt sich eine deutliche Unterzeichnung der tatsächlichen Gesundheits- bzw. Krankenbehandlungskosten über die Gesamtlebenszeit eines Beamten. Deshalb wird es erforderlich, die Ermittlung der Krankheitskosten des gesamten Schulbereichs in Beitragszahlungen einzubeziehen. Während die Personalausgaben für sozialversicherungspflichtige Beschäftigte die Krankenversicherungsbeiträge grundsätzlich mit einschließen, werden die durch Krankenbehandlung der aktiven und passiven Beamten entstandenen Kosten nicht einbezogen. Aus diesem Grund sind auch hier methodische Ansätze zu finden, um diese finanziellen Aufwendungen dem Schulsektor adäquat zuzurechnen. Angaben über die Höhe der Beihilfezahlungen macht zwar die Jahresrechnungsstatistik, die aggregierte Darstellungsform lässt jedoch lediglich eine Annäherung an die Realität über entsprechende Schlüssel- und Schätzverfahren zu.<sup>87)</sup>

#### **2.3.3.3.1 Verfahren zur Schätzung der Beihilfezahlungen**

Wie bei den Versorgungsansprüchen sind auch für die Beihilfeleistungen zweckgeeignete Bewertungsverfahren zu entwickeln. Im Folgenden sollen alternative Formen diskutiert werden.

##### **2.3.3.3.1.1 Schätzung anhand einer Gesamtumlage**

Eine Schätzung der Beihilfezahlungen im Schulbereich lässt sich durch die Analyse der gesamten Beihilfezahlungen aus der Jahresrechnungsstatistik vornehmen. Sie liegen in einer aggregierten Gesamtsumme vor, weshalb eine direkte Ermittlung für die Beamten im Schulbereich nicht möglich ist. Durch Umlage auf Beamte und Angestellte des Landes kann jedoch zumindest der entsprechende Anteil ermittelt werden, der auf den schulischen Bereich entfällt. Der Betrag für Beihilfen des schulischen Bereichs ergibt sich somit anhand des ermittelten Durchschnittswerts für alle Beamten multipliziert mit der Anzahl der tätigen Beamten.<sup>88)</sup>

##### **2.3.3.3.1.2 Schätzung anhand eines fiktiven Krankenversicherungssatzes**

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die finanziellen Belastungen für Krankheitsfälle bei Beamten tendenziell denen bei Angestellten entsprechen. Dies resultiert aus der Annahme, dass der Krankenstand bei Beamten langfristig weitgehend dem der privat-

---

<sup>87)</sup> Vgl. Lünemann, P. (1998), S.144.

<sup>88)</sup> Vgl. ebenda, S.144.

wirtschaftlichen Angestellten und dem der Angestellten des öffentlichen Dienstes entspricht. Es könnte damit eine Ausrichtung am vergleichbaren Krankenversicherungssatz vorgenommen werden. Die Höhe dieses Prozentsatzes könnte sich an den Beitragszahlungen von Lehrern an privaten Schulen bzw. Angestellten des öffentlichen Dienstes orientieren. Die Problematik liegt dabei in einer differierenden Finanzierungsstruktur. Die Beihilfe wird gemäß Beihilfavorschriften (BhV) je nach Berechtigung in einer Höhe von 50-80% der Krankheitskosten gewährt.<sup>89)</sup> Der restliche Anteil ist über eine Privatversicherung abzudecken bzw. selbst zu tragen. Der Krankenversicherungssatz angestellter Lehrer von etwa 14% wird zu gleichen Teilen vom Arbeitgeber und Arbeitnehmer geleistet. Für Vergleichsrechnungen kann damit der Arbeitgeberanteil von 7% mit den 50% Mindestleistung approximativ gleichgesetzt werden. Darüber hinaus wird es dann jedoch erforderlich, die den Mindestsatz übersteigenden Beihilfeleistungen zu berücksichtigen. Dies macht es nötig, den fiktiven Arbeitgeberanteil entsprechend zu erhöhen. Analog zur Schätzung des Rentenversicherungssatzes wurde dieses Verfahren in der Studie gewählt.

#### **2.3.3.4 Nicht berücksichtigte Positionen**

Verschiedene Vorteile des Beamtenstatus können in einer Analyse der Personalkosten nur näherungsweise berücksichtigt werden. So existiert beispielsweise kein Äquivalent zur Arbeitslosenversicherung im Beamtenverhältnis. Der Beamte erhält gewissermaßen eine Beschäftigungsgarantie auf Lebzeiten und ist unkündbar. Daraus ergibt sich die Freistellung von der gesetzlichen Arbeitslosenversicherung. Tritt ein personeller Überhang aufgrund mangelnder Effizienz oder Flexibilität ein, kann dieser nur über einen zu hohen Personalbestand oder eine frühzeitige Pensionierung substituiert werden. Die Kosten einer theoretisch in der Betrachtungsperiode bestehenden Arbeitslosigkeit sind damit zumindest teilweise in den Besoldungs- und Versorgungsleistungen enthalten. Nicht berücksichtigt ist allerdings das Risiko von Überkapazitäten im Personalbestand zukünftiger Betrachtungsperioden. Dieses kostenrelevante Risiko, das allein vom Dienstherrn getragen wird, ist nicht in den Ausgaben der Gegenwartsperiode abgebildet. Ein ähnlich strukturiertes Problemfeld stellt sich beispielsweise bei dem tendenziell besseren Schutz des Beamten vor Arbeitsunfähigkeit oder der höheren Absicherung von Hinterbliebenen im Todesfall dar. Zwar fallen auch hier die Kosten im Schadensfall

---

<sup>89)</sup> Vgl. §14 BhV

beim Dienstherrn an und sind daher teilweise in den gegenwärtigen Besoldungs- und Versorgungsleistungen enthalten. Ähnlich wie bei den Leistungen für Krankheit und Pflege wird hierdurch aber weder das individuelle noch das kollektive Risiko zukünftiger Aufwendungen abgebildet.

Um diese Risiken und systemimmanente Ineffizienzen abzubilden, die sich nicht nur in direkt zurechenbaren Kosten widerspiegeln, bedarf es einer zusätzlichen kalkulatorischen Größe. Sie umfasst im besonderen erhöhte Kosten innerhalb der Organisation des öffentlichen Dienstes, die durch mangelnde Wirtschaftlichkeit, fehlende Absicherung, zusätzliche Umschulungs- und Personalentwicklungskosten, etc. entstehen.

### **2.3.3.5 Die Fortbildung des Lehrkörpers**

Die Fortbildung spielt eine wichtige Rolle, um den Lehrkörper über neue pädagogische und fachinhaltsspezifische Erkenntnisse zu orientieren und weiterzubilden. Gerade mit Blick auf die Reformprozesse der letzten Jahre wird deutlich, dass auch hier beträchtliche Kosten zur Verbesserung der Berufsqualifikationen durch staatliche, kommunale und auch private Initiative angefallen sind. So unterstützt das Land vielfältige Angebote zur Fortbildung, im Besonderen durch staatliche Akademien. Auf regionaler Ebene bieten die zuständigen Schulaufsichtsbehörden wissenschaftliche, fachwissenschaftliche und fachdidaktische Fortbildungsveranstaltungen an. Zudem sind auf einzelschulischer Ebene Bestrebungen festzustellen, bei denen Lehrer Fortbildungen privat organisieren und finanzieren. Damit entstehen Kosten, deren Erfassung zwar teilweise ausgewiesen wird, jedoch nicht immer verursachungsgerecht isoliert werden kann.<sup>90)</sup>

### **2.3.3.6 Löhne und Gehälter von schulischem Personal**

Die Personalkosten des schulischen Bereichs setzen sich aus verschiedenen weiteren Bereichen zusammen. Diese lassen sich nach Einsatz und Art unterscheiden. In diesem Zusammenhang ist nicht-verbeamtetes

- Pädagogisches Personal (Lehrer und sonstiges pädagogisches Personal) sowie
  - Technisches Personal (Hausmeister, Putzpersonal, sonstiges Fachpersonal)
- und

---

<sup>90)</sup> Vgl. Elser, W. (1995), S.116.

- Verwaltungspersonal (Schulsekretärinnen und sonstiges Verwaltungspersonal)

anzuführen. Vergütung oder Lohn richten sich dabei nach den geltenden tariflichen Bestimmungen - dem Bundesangestelltentarif (BAT), aber auch den Manteltarifverträgen für Arbeiter.<sup>91)</sup>

#### 2.3.4 Erfassung und Auswertung von Sachkosten und sonstigen Leistungen

Zunächst sei darauf hingewiesen, dass für die vorliegende Untersuchung eine veränderte inhaltliche Definition der Sachkosten gewählt wurde. Welche Ausgaben dabei eine Neuordnung erfahren haben, soll im Verlauf geklärt werden. Generell zählen sämtliche Kosten des Schulbetriebs, die weder Personal- noch Investitionskosten darstellen, zu den Sachkosten und externen Dienstleistungen - im Folgenden nur als Sachkosten bezeichnet. Sie entstehen im Zusammenhang mit dem Arbeitsplatz oder durch sonstige Anlage- und Anschaffungskosten, Raum- und Mietkosten, Materialkosten, Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten, Betriebskosten, etc.<sup>92)</sup> Exemplarisch sind hierbei anzuführen:

- Schülerfahrkosten gemäß § 7 des Schulfinanzgesetzes und der entsprechenden Ausführungsverordnung,
- Kosten für eine angemessene Schülerunfallversicherung,
- Kosten für die Lernmittelfreiheit gemäß dem Lernmittelfreiheitsgesetz,
- Kosten für die notwendige Haftpflichtversicherung,
- Kosten für das Mobiliar, die Maschinen und die Geräte,
- Kosten des Geschäftsbedarfs,
- Reinigungskosten,
- Kosten durch Fernmelde- und Rundfunkgebühren und
- Kosten der Unterhaltung des Schulgrundstücks (Schulgebäude und Außenanlagen und die Kosten der Bewirtschaftung einschließlich der Reinigung der Schulen).

Den Sachaufwand hat der Schulträger zu alimentieren, wobei er hierzu Landeszuschüsse erhält. Die Stadt oder Gemeinde übernimmt somit die Verpflichtung, den

<sup>91)</sup> Vgl. Schmidt, J. (2002), S.77ff.

<sup>92)</sup> Vgl. ebenda, S.95ff.

Gesamtunterhalt ihrer Schulen größtenteils zu tragen und zu verwalten.<sup>93)</sup> Die hierfür geleisteten Ausgaben werden weitgehend systematisch im Haushaltsplan abgebildet. Der Verbrauch und die Bewertung der Sachkosten sind jedoch bei einer periodisierten Betrachtung mit gewissen Schwierigkeiten verbunden. Während einerseits bestimmte Güter, wie etwa Dienstleistungen, in einer Periode beschafft und auch sofort verbraucht werden, weisen andere Güter im Schulbetrieb eine mehrperiodische Haltbarkeit bzw. Verwendbarkeit auf. Um nun eine möglichst verursachungsgerechte Zuweisung der Kosten für den Verbrauch langlebiger Wirtschaftsgüter auf die Periode zu erhalten, werden in der Betriebswirtschaft üblicherweise Abschreibungen vorgenommen und einem Jahr zugeordnet. Eine Ausnahme bilden geringwertige Wirtschaftsgüter. Sie können nach Handels- und Steuerrecht sofort abgeschrieben werden.<sup>94)</sup> Eine ähnliche Trennung findet durch die Aufteilung in Verwaltungs- und Vermögenshaushalt im Haushaltsplan statt. Zwar erfüllt die haushaltstechnische Abgrenzung nicht vollständig die originären Voraussetzungen für eine kostenorientierte Analyse. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Güter des Verwaltungshaushalts tatsächlich weitgehend einem sofortigen Verbrauch unterliegen.<sup>95)</sup> Deshalb soll im Weiteren von einer der kostenorientierten Betrachtungsweise bei Sachkosten entsprechenden Abgrenzung ausgegangen werden.

Die Bereitstellungs- und Beschaffungsaufgaben werden nicht nur mit Hilfe der Schulverwaltung wahrgenommen, sondern auch die Personalverwaltung, die Bauverwaltung usw. tragen zur Erfüllung bei.<sup>96)</sup> Für die vorliegende Untersuchung werden sämtliche Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Immobilien- bzw. Arbeitsplatzbereitstellung entstehen, aus den Sachkosten eliminiert und den Immobilienkosten zugeordnet. Dazu zählen unter anderem die Kosten für Instandhaltung, Mieten und andere Kosten im Zusammenhang mit der Arbeitsplatzbereitstellung.

### 2.3.5 Problematik der Erfassung und Auswertung von Immobilienkosten

---

<sup>93)</sup> Vgl. Strevell, W.H. (1950), S.21.

<sup>94)</sup> Vgl. § 6 Abs. 2 EStG

<sup>95)</sup> Vgl. Haug, R. (1983), S. 16.

<sup>96)</sup> Vgl. Patt, D. (1981), S. 38.

Wie bei den Sachkosten haben die kommunalen Träger die Verpflichtung, den Gesamtunterhalt ihrer Schulen in Bezug auf Neubauten, Gebäudeinstandhaltung, Gebäudeunterhalt etc. zu tragen. Bei den Neubauten leistet jedoch auch der Staat in Form von einmaligen Zuschüssen einen Beitrag.<sup>97)</sup>

### **2.3.5.1 Erfassungshindernisse bei Immobilien**

Aufgrund der kameralistischen Erfassung erwächst eine verschärfte Problematik hinsichtlich der kostenorientierten Bewertung von Immobilien. Die jährlichen Investitionen spiegeln bei weitem nicht den wertmäßigen Verzehr der Immobiliensubstanz wider. So werden die Errichtungsausgaben von Schulgebäuden in vollem Umfang der jeweiligen Periode angelastet.<sup>98)</sup> In den darauf folgenden Jahren werden aber keine Abschreibungen auf diese Vermögensgegenstände verrechnet. Daraus resultiert die Notwendigkeit, eine entsprechende Anpassung vorzunehmen. Die zentrale Problematik liegt jedoch darin, dass für die Berechnung der wertmäßigen Abschreibung in der Kameralistik keine verwertbaren Informationen zur Verfügung stehen. So werden weder die Erstellungskosten, derstellungszeitpunkt, das Alter oder der Zustand der Immobilien erfasst beziehungsweise bewertet. Da sämtliche Investitionsausgaben jährlich im Vermögensteil der Haushaltspläne aggregiert dargestellt werden, könnte nur eine übergreifende mehrperiodische Analyse dieser Pläne Aufschluss über die anteiligen Ausgaben geben. Eine solche Analyse wäre, abgesehen von dem mit ihr verbundenen Aufwand, dennoch mit großen Unwägbarkeiten hinsichtlich der Bewertung der relevanten Immobilien verbunden: so treten Probleme hinsichtlich der Abgrenzung des statistisch relevanten Untersuchungsraums verbunden mit der fehlenden Aussagekraft des historischen Datenmaterials auf. Damit liegt für die Kostenerfassung eine schwer zu ermittelnde und wenig transparente Datenbasis vor. Eine Erfassung der originären Baukosten könnte hingegen alternativ durch die Aufarbeitung der entsprechenden historischen Dokumente in den städtischen Archiven ermöglicht werden. Da diese Vorgehensweise für diese Untersuchung ebenso wenig praktikabel erscheint wie eine Haushaltsplananalyse, bedarf es alternativer Verfahren für eine entsprechende Quantifizierung.

---

<sup>97)</sup> Vgl. Strevell, W.H. (1950), S.21.

<sup>98)</sup> Vgl. Schmidt, P. (1999), S.407.

### **2.3.5.2 Effekte bei der Immobilienfinanzierung**

In Verbindung mit der Immobilie fallen beträchtliche Finanzierungskosten an, die bei privaten Akteuren tatsächliche oder kalkulatorische Zins- und Tilgungszahlungen auslösen.<sup>99)</sup> Diese Kosten müssen auch dann berücksichtigt werden, wenn die öffentliche Hand die benötigten Mittel bereitstellt. Neben den wenig greifbaren Baukosten und der damit vagen Ausgangsbasis ergeben sich dabei jedoch noch weitere Problemfelder: so steht die Höhe dieser Finanzierungskosten in Abhängigkeit zur Eigenkapitalausstattung und dem Finanzierungszinssatz. Da hierzu keine Informationen eruiert werden können, ist es äußerst schwierig, diesen Sachverhalt realitätsnah abzubilden. Eine zusätzliche Problematik birgt die Erfassung der Finanzierungskosten für unentgeltlich zur Verfügung stehende Gebäude und Grundstücke. Die hier nicht erforderliche Beanspruchung von Fremdmitteln ist über fiktive Einsparungen von Finanzierungskosten zu bewerten.

### **2.3.5.3 Verfahren zur Immobilienbewertung**

Zur Abschätzung des Werteverzehrs lassen sich bei Immobilien der öffentlichen Hand weder eine Bemessungsgrundlage aus steuerrechtlicher Sicht noch eine Buchwertbestimmung aus handelsrechtlicher Sicht herleiten. Eine Ermittlung der Abschreibungswerte könnte zwar im Einzelfall über die gutachterliche Bestimmung des individuellen Verkehrswertes erfolgen. Ein solches Vorgehen würde aber aufgrund des Umfangs der Stichprobe in keinem Verhältnis zu den damit verbundenen Kosten stehen. Soll also eine gutachterliche Stellungnahme für jedes Gebäude vermieden werden, sind alternative Bewertungsverfahren zu entwickeln. Im Folgenden sollen deshalb drei Möglichkeiten zur näherungsweisen Bestimmung dieser Kosten vorgestellt werden.

#### **2.3.5.3.1 Hochrechnung und Abschreibung anhand des Feuerkassenwertes**

Eine Analysemöglichkeit resultiert aus der bewertungstechnischen Grundlage zur Kalkulation der Gebäudeversicherung. Angaben zum Feuerkassenwert lassen Rückschlüsse auf die Ausstattung und somit den Wert einer Immobilie zu. Für Umfang und Höhe der Versicherung trägt zwar der Versicherungsnehmer die Verantwortung,

---

<sup>99)</sup> Vgl. Lünemann, P. und H.-W. Hetmeier (1996), S.168.

allerdings werden damit in der Regel der Rohbauwert bzw. die Wiederaufbaukosten abgedeckt.<sup>100)</sup> Auf der Grundlage dieses Wertes lassen sich nun Erbauungskosten abschätzen, anhand derer wiederum Abschreibungssätze abgeleitet werden können. Die wertmäßige Verteilung über den Lebenszyklus ermöglicht dann wiederum die Bestimmung des jährlichen Verbrauchs der Immobilie. Die Evaluierung eines größeren Immobilienbestandes erfordert damit die entsprechende Bereitstellung des Feuerkassenwerts für jede Immobilie sowie die Kenntnis über die genaue Position im Lebenszyklus.

### **2.3.5.3.2 Bewertung und Abschreibung anhand eines Baukostensatzes**

Eine weitere Möglichkeit ergibt sich aus dem Ansatz der durchschnittlichen Baukosten. Stehen weiterführende Informationen über jede einzelne Immobilie zur Verfügung, kann anhand eines durchschnittlichen Baukostensatzes ein ungefährender Erbauungswert hochgerechnet werden. Die Problematik besteht hierbei in der Bestimmung des durchschnittlichen Kostensatzes. Zwar liegen in diesem Bereich gewisse Erfahrungswerte vor, ob jedoch über den Ansatz dieser aktuellen und regional differierenden Kostensätze eine repräsentative Darstellung möglich wird, ist zu bezweifeln. Eine Bestimmung der Baukostensätze vergangener Jahre und die Feststellung der Erbauungszeitpunkte stellt eine wenig praktikable und enorm aufwendige Vorgehensweise dar. Zudem treten auch hier die bereits dargestellten Bewertungs- und Anpassungsprobleme auf.

### **2.3.5.3.3 Ansatz einer kalkulatorischen Miete**

Beide vorgestellten Methoden der Kostenerfassung beruhen grundsätzlich auf der mehr oder weniger exakten Ermittlung von Erbauungskosten. In beiden Fällen werden jedoch die tatsächlichen oder fiktiven Kosten für die Anschaffung der Grundstücke vernachlässigt. Der kalkulatorische Abschreibungswert aus diesen Verfahren würde somit nur einen Teil der Kosten abbilden. Zudem erfasst der periodisierte Werteverzehr über den geschätzten Nutzungszeitraum keine Finanzierungskosten. Eine wesentlich realitätsnähere Abbildung lässt sich anhand eines Opportunitätskostenansatzes mit Hilfe kalkulatorischer Mieten erzielen. Kosten für Versicherungen und Instandhaltungskosten werden dabei neben Grundstückswert,

<sup>100)</sup> Vgl. im Internet: Taxator24 (Hrsg.)(2004).

Erbauungskosten und Zinsbelastungen bzw. Kapitalkosten über die Veranschlagung einer fiktiv zu entrichtenden Miete abgedeckt. Dies führt im weiteren dazu, bestimmte Positionen der zu erfassenden Haushaltspläne zu eliminieren. Dazu zählen beispielsweise die dem fiktiven Vermieter zurechenbaren Instandhaltungskosten. Trotz der daraus resultierenden fiktiven Kostenbemessung bietet dieses Verfahren verschiedene Vorteile. Insbesondere wird das bestehende Kostenspektrum ganzheitlich abgebildet. Eine Bereinigung der aus den Haushaltsplänen gewonnenen Daten ist aufgrund der Gliederungstiefe meist ohne weiteres durchführbar. Die Diskrepanz zwischen realen und fiktiven Kosten wird durch die weitgehende Beseitigung der Unwägbarkeiten hinsichtlich der Grundstücksbewertung, der Erbauungskosten und der Finanzierungskosten mehr als aufgewogen.

### 2.3.6 Die Berücksichtigung von Verwaltungskosten

Das Schulmanagement umfasst neben den direkt zurechenbaren Ausgaben auch indirekte, den Schularten nicht unmittelbar zurechenbare Größen. Während erstere aus den Aufgaben der Schulleitung resultieren, entstehen letztere aus den Aufgaben der kommunalen und staatlichen Schulverwaltung. Erst wenn beide Komponenten berücksichtigt sind, werden sämtliche anfallenden Aufgaben wie Planung, Organisation, Entscheidung, Leistung, Kontrolle, Innovation und Repräsentation vollständig erfasst.<sup>101)</sup>

#### 2.3.6.1 Möglichkeiten der Erfassung von kommunalen Verwaltungskosten

Zunächst rückt damit die kommunale Schulverwaltung in den Blickpunkt der Analyse. Der kommunalen Schulverwaltung unterliegen überwiegend allgemeinbildende und berufliche Schulen. Als Grundlage der Berechnung dienen die Angaben in den Haushaltsplänen in Verbindung mit einer anteiligen Zuordnung zu den allgemeinbildenden Schulen. Bei der Untersuchung wird jedoch deutlich, dass auch hier in den meisten Fällen nur ein Teil der Kosten erhoben wird. So werden beispielsweise keine anteiligen Kosten der Hauptämter, der Personalämter, der Kämmereien etc. verrechnet. Deshalb muss an dieser Stelle die kommunale Vernetzung der Schule über einen kalkulatorischen Verrechnungswert abgebildet werden. Als Richtwert für die Verrechnung dieser Kosten bietet sich der prozentuale Anteil der Ausgaben für allgemeinbildende Schulen am Gesamthaushalt der Kommune an. Mit dieser Annahme ist die Überlegung verbunden, dass der Betrieb der allgemeinbildenden Schulen in einem anteilig etwa gleichen Umfang Leistungen und damit Kosten in den mittelbar verbundenen Bereichen verursacht. Exemplarisch sei diese Verbindung anhand des Ablaufs bei einer Kassenanordnung dargestellt.

---

<sup>101)</sup> Vgl. Patt, D. (1981), S.35.

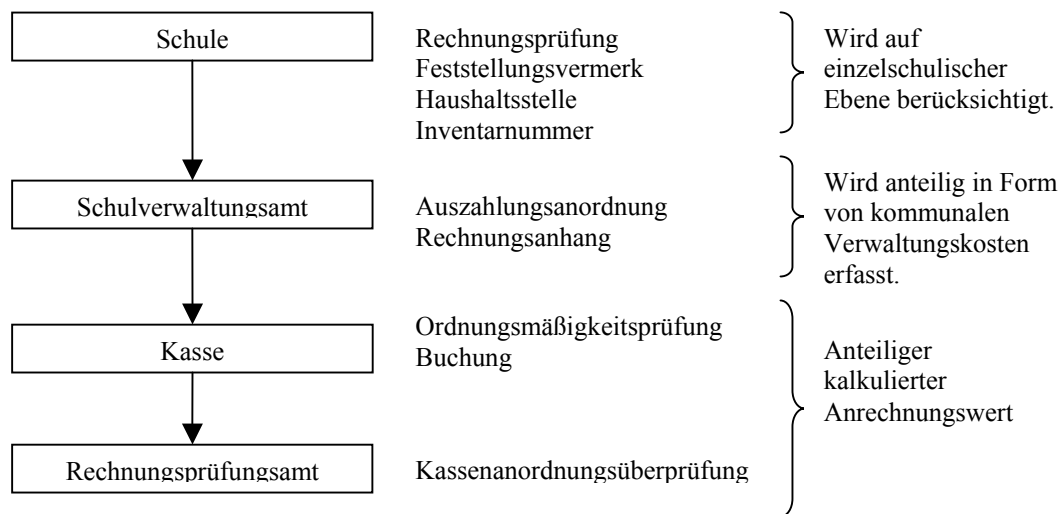


Abb. 2: Exemplarische Kennzeichnung einer Kassenanordnung<sup>102)</sup>

### 2.3.6.2 Problematik der Erfassung von Schulverwaltungskosten

In der Schulpraxis ist es üblich, zur Beurteilung von Zuständigkeiten eine Unterteilung in äußere und innere Schulangelegenheiten vorzunehmen. Dabei zählt man zu den inneren Schulangelegenheiten die fachlichen Aufgaben wie Unterricht, Erziehung, Lehrplan und Methode und Schulbesuch, Auswahl der Lehrer sowie Sorge für die Schüler. Die äußeren Schulangelegenheiten umfassen verwaltungsmäßige, finanzielle und rechtliche Aufgaben, die die Grundlage für die innere Schularbeit darstellen. Finanzierung, Unterhaltung, Einrichtung und Immobilienbereitstellung spielen hierbei eine hervorgehobene Rolle. Die äußeren Angelegenheiten sind Aufgabe der kommunalen Verwaltung, wohingegen die inneren Angelegenheiten in der direkten Kompetenz der einzelnen Schule bzw. der Schulaufsicht liegen. Zusammenfassend lässt sich also sagen, dass das gesamte Schulwesen als gemeinsame Aufgabe des Landes, das die inneren Schulangelegenheiten regelt, und der Gemeinde, welche die äußeren Schulangelegenheiten regelt, aufzufassen ist.<sup>103)</sup>

Während die Kosten für die äußeren Angelegenheiten bereits weitgehend über die Analyse der kommunalen Haushaltspläne abgedeckt sind, muss die Kostenanalyse der Landesaufgaben noch ergänzt werden. In diesem Zusammenhang sei auf den Unterschied zwischen staatlicher Schulaufsicht und staatlicher Schulverwaltung hingewiesen.

<sup>102)</sup> in Anlehnung an Patt, D. (1981), S.93.

<sup>103)</sup> Vgl. Patt, D. (1981), S.18.

Der staatlichen Aufsicht sind grundsätzlich die hoheitlichen Aufgaben der Trägerschaft zugewiesen. Hier sollte in der Entscheidungs- und Durchführungsphase die Organisationsgewalt liegen. Die Schulverwaltung hingegen sollte für die Umsetzung der hoheitlichen Vorgaben im staatlichen Schulwesen verantwortlich sein. In der Praxis wird diese funktionale Trennung jedoch in der Regel nicht eingehalten. Die Schulverwaltung ist Hoheits- und Leistungsverwaltung zugleich.<sup>104)</sup> Daraus resultiert eine Zuordnungsproblematik, die durch die heterogene Organisation der Schulaufsicht in den verschiedenen Bundesländern zudem erschwert wird. Teilweise sind in den Ländern eigenständige Schulaufsichtsbehörden etabliert oder aber die unteren/oberen Aufsichtsbehörden sind bei den allgemeinen staatlichen Verwaltungsbehörden an- oder eingegliedert.<sup>105)</sup> Eine Trennung dieser Aufgabenbereiche kann deshalb nur anhand vorsichtig abgeschätzter Verrechnungswerte abgebildet werden.

Darüber hinaus entstehen Kosten für die Einrichtungen zur Verwaltung der Beamten eines Landes. Beispielsweise ist das Landesamt für Besoldung und Versorgung unter anderem für die Zahlung von Besoldungs- und Versorgungsbezügen, Angestelltenvergütungen, Arbeiterlöhnen, Beihilfen und dem Kindergeld für weitgehend alle Beschäftigten des Landes zuständig. Deshalb wird es auch hier notwendig, entsprechende anteilige Kosten durch eine Umlage zu ermitteln und den Kosten des schulischen Bereichs zuzurechnen.

## 2.4 Zusammenfassung

Die dargestellten Abgrenzungen von Kosten für den Schulbetrieb sowie die Diskussion und Bewertung der Methoden zu ihrer Erfassung haben das breite Analysespektrum dieser Untersuchung aufgezeigt. Insgesamt wurde deutlich, dass die reine Übernahme der Ausgaben aus den kameralistischen Rechenwerken nur in Teilbereichen zielführend ist. Die eigentliche methodische Problematik liegt einerseits in der sachgerechten Erfassung der periodenfremden Ausgaben. Andererseits müssen auch solche Kostengrößen adäquat berücksichtigt werden, die entweder keine Zahlungsströme auslösen oder aber einen Mittelabfluss in anderer Höhe bewirken. Um dieser Schwierigkeit gerecht werden zu können, wurde in der vorliegenden Studie mit kalkulatorischen Größen

---

<sup>104)</sup> Vgl. Haug, R. (1983), S.12.

<sup>105)</sup> Vgl. Elser, W. (1995), S.51.

gearbeitet. Der Ansatz kalkulatorischer Kosten ist dabei keinesfalls immer unproblematisch. Er stellt aber in vielen Bereichen den einzigen, in der Regel methodisch plausibelsten, in jedem Fall aber den praktikabelsten Weg dar. Aufbauend auf den dargestellten Überlegungen wurde eine empirische Untersuchung durchgeführt, deren Aufbau und Ergebnisse in den folgenden Abschnitten vorgestellt werden.

### 3. Empirische Studie

Der empirische Beitrag soll aufzeigen, wie sich die Kosten an öffentlichen Schulen gemäß den Anforderungen an eine kostenorientierte Betrachtung darstellen und die Annahmen und Methoden zur Berechnung der Schülerkosten pro Jahr spezifizieren. Die Erhebung stützt sich dabei auf öffentlich zugängliches Datenmaterial in Verbindung mit ergänzenden kalkulatorischen Mindestverrechnungswerten.

#### 3.1 Abgrenzung des Untersuchungsraums

Die Studie wurde für das Land Nordrhein-Westfalen durchgeführt. Sie umfasst die Betrachtung von acht Städten. Hierfür wurden die dargestellten Methoden gegenübergestellt und abgewogen, welche Vorgehensweise einerseits aus Plausibilitätsgründen und andererseits aus Praktikabilitätsgründen zur Anwendung kommen sollten. Die verschiedenen Ansätze sollen begründet und anschließend in Form tabellarischer Auswertungen vorgestellt werden. Untersucht wurden folgende Städte:

| <b><u>Nordrhein-Westfalen:</u></b> |                  |             |
|------------------------------------|------------------|-------------|
| Stadt Bonn                         | Stadt Düsseldorf | Stadt Hamm  |
| Stadt Köln                         | Stadt Moers      | Stadt Neuss |
| Stadt Oberhausen                   | Stadt Witten     |             |

Abb. 3: Kennzeichnung der untersuchten Städte

Damit umfasst die kommunale Auswertung 763 öffentliche allgemeinbildende Schulen mit rund 273300 Schülern. Es ist ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass bei der Erfassung keine Kosten für die Schülerbeförderung ermittelt wurden.

Eine kategoriale Abgrenzung der Schulausgaben und eine Zuordnung zu definierten Schulartkategorien sind bereits mit gewissen Ungenauigkeiten verbunden. Erschwerend ist die Zuordnung von Schülerzahlen zu davon abweichend definierten Schulkategorien auf Landes- und Bundesebene zu beobachten. Dadurch entstehen Ungenauigkeiten, die auch bei dieser Untersuchung für das hier betrachtete Land nicht ausgeschlossen werden können.<sup>106)</sup>

<sup>106)</sup> Vgl. Haug, R. (1996), S.5.

### 3.2 Quellen für die Ermittlung und Repräsentativität der Bildungskosten

Für die Aufbereitung der Daten standen verschiedene Informationsquellen zur Verfügung. Hierbei sind neben den Haushaltsplänen und den Jahresrechnungsstatistiken der letzten Jahre verschiedenste Quellen der Ministerien und der statistischen Landesämter verwendet worden. Im Haushaltsplan und in der Jahresrechnungsstatistik werden die jährlichen Ist-Ausgaben und Ist-Einnahmen der öffentlichen Haushalte erfasst. Es erfolgt eine präzise Darstellung der Haushaltswirtschaft von Kommunen bzw. von Bund, Ländern, Gemeinden, Gemeindeverbänden, Zweckverbänden und sonstigen zwischen-gemeindlichen juristischen Personen. Diese Daten stellen somit eine fundierte und verlässliche Grundlage für die weitere Ermittlung der Kosten und der Bestimmung von Referenzgrößen dar. Die Zahlungsströme sind nach Aufgabenbereichen der öffentlichen Haushaltswirtschaft und nach ökonomischen bzw. finanzwirtschaftlichen Positionen gegliedert. Die darin funktional gegliederten Daten geben Auskunft über die Höhe der verbrauchten Mittel und der zur Finanzierung verwendeten Einnahmen pro Aufgabenbereich.

Die Ausgaben der Schulen wurden den Haushaltsplänen der Städte entnommen oder auf Initiative der Kommunen zur Verfügung gestellt. Zum Zeitpunkt der Erhebung lagen für verschiedene Städte noch keine Rechnungsergebnisse vor. Deshalb wurde mit Plankosten operiert, die – wenn möglich - anhand plausibler Transfergrößen überprüft wurden. Daraus resultierende Abweichungen sind aufgrund der Stichprobengröße nur in marginaler Ausprägung zu erwarten.

Die öffentliche Haushaltsrechnung veröffentlicht jährlich oder alle zwei Jahre die angefallenen Ist-Ausgaben für jede Gebietskörperschaft. Die Ergebnisse werden bundeseinheitlich konsolidiert und erscheinen etwa drei Jahre nach Ablauf des betreffenden Rechnungsjahres in der amtlichen Finanzstatistik. Damit konnten die Daten der letzten Jahre für die Lehrerbesoldung zu Vergleichszwecken herangezogen werden, wohingegen die aktuelle Finanzstatistik für das Jahr 2002 noch nicht vorlag.

Die Kostenermittlung wurde besonders bei quantitativ schwer greifbaren Größen stets nach dem Prinzip der vorsichtigen und zurückhaltenden Bewertung durchgeführt. Über den direkten Vergleich mit privaten Schulen auf kommunaler Ebene hat sich gezeigt, dass die so gewählten Referenzwerte eher zu niedrig gegriffen sind. Bei der Analyse der vorliegenden Ergebnisse muss demnach bedacht werden, dass die hier erhobenen Daten,

trotz dem Bemühen um eine umfassende Abbildung, nur einen Teil der tatsächlichen Kosten berücksichtigen können.

Weiter stellt sich die Frage nach der Repräsentativität der Untersuchung. Je nach Vorgehensweise besteht die theoretische Möglichkeit, dass die aus der Schätzung resultierenden Kosten von den tatsächlichen landesdurchschnittlichen Werten abweichen. Die Wahrscheinlichkeit hierfür erscheint jedoch aus verschiedenen Gründen gering. Zum einen steht dem die Größe und die Auswahl der Stichprobe entgegen. Zum anderen wird dies durch die Art der verwendeten Schätzverfahren reduziert.<sup>107)</sup> Die Analysemethoden der Untersuchung haben den Vorteil, dass der daraus resultierende Methodenmix zur Repräsentativität der Untersuchung beiträgt. Während die Personal-, Sach-, kommunalen Verwaltungs- und Immobiliennebenkosten auf Basis der kommunalen Daten errechnet werden, wird der große Kostenblock der Besoldungs- und „Besoldungsnebenkosten“ aus einer Gesamterhebung errechnet. In Verbindung mit der Stichprobengröße und der geschichteten Auswahl führt dies zu vernachlässigbaren Genauigkeitseinschränkungen. Die ermittelten Durchschnittskosten pro Schüler eignen sich damit zur Darstellung eines jeweiligen Landesdurchschnitts. Eine Schwäche dieses Methodenmixes liegt allerdings bezüglich der verursachungsgerechten Zuweisung der Besoldungskosten auf die Kommunen vor. So lassen sich keine spezifischen Aussagen über die tatsächlich anfallenden Besoldungskosten der Lehrer einer Schule bzw. der Kosten pro Schüler dieser Schule treffen. Der anzusetzende Durchschnittswert hat vielmehr zur Folge, dass alle Schuleinheiten unter dem Kostengesichtspunkt mit einem einheitlichen Schüler-Lehrer-Verhältnis bewertet werden. Dies führt dazu, dass beispielsweise bei Städten bzw. Landkreisen mit einem unterdurchschnittlichen Schüler-Lehrer-Verhältnis die entsprechend zugewiesenen Kosten eher zu gering ausfallen werden. Andererseits werden im umgekehrten Fall in Schulen mit überdurchschnittlichen Klassenstärken tendenziell überhöhte Kosten zugerechnet. Die aktuelle Datenlage lässt jedoch für eine individuelle Schülerkostenbestimmung keine verbesserte Vorgehensweise zu. Grundsätzlich sei an dieser Stelle jedoch auf die Problematik der Zuordnung der Kosten auf die Schüler hingewiesen. Aus theoretischer Sicht ist eine derartige Zuordnung nur dann eindeutig möglich, wenn Kosten in Form von Einzelkosten direkt durch die Ausbildung der Schüler verursacht wurden. Dies ist bei den wenigsten Ausgaben im Schulbetrieb der Fall. Eine wie auch immer geartete

---

<sup>107)</sup> Zur weiterführenden Diskussion alternativer Schätzverfahren vgl. Schaich, E. (1998).

Schlüsselung der überwiegend unspezifisch und unabhängig von der Zahl der Schüler entstehenden Gemeinkosten muss zwangsweise zu oben beschriebenen, auch aus pädagogisch-didaktischer Sicht fragwürdigen Ergebnissen führen.

### 3.3 Methodisches Vorgehen

Die Vorgehensweise lässt sich anhand des folgenden Schaubildes verdeutlichen. Dieses stellt das zugrundegelegte Modell zur Erfassung der Schülerkosten dar.

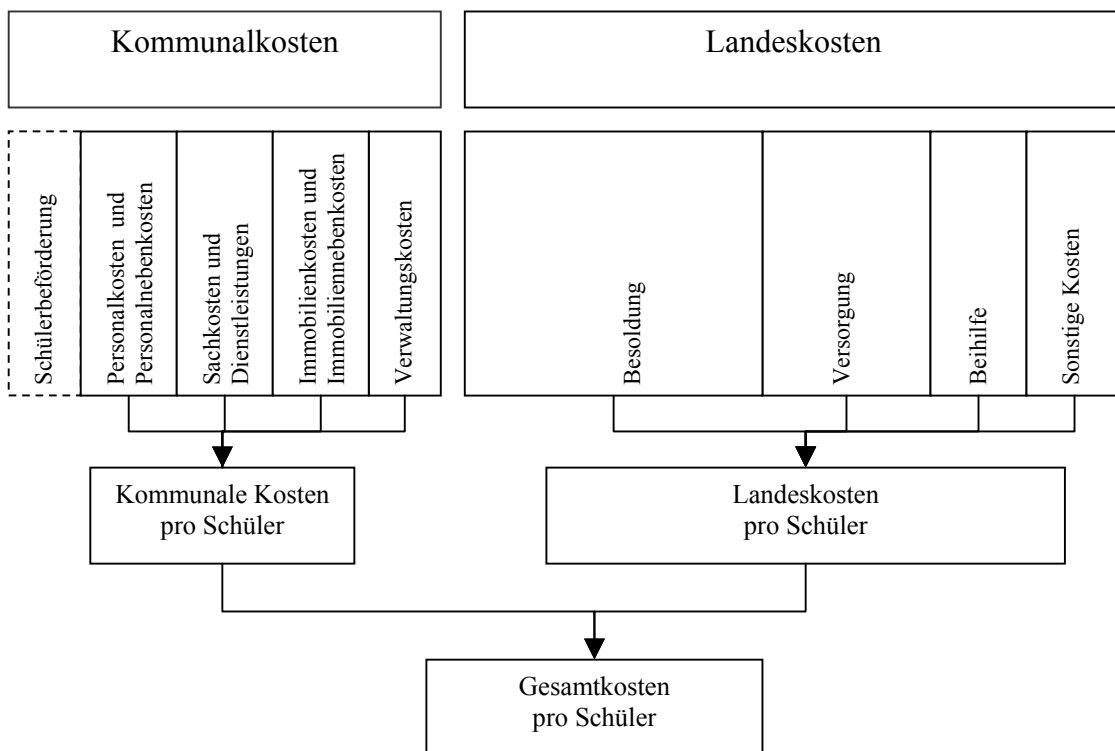


Abb. 4: Systematisierung der relevanten Komponenten der Schulkostenrechnung

Zunächst wurden auf kommunaler Ebene die Kosten der einzelnen Schularten und der kommunalen Verwaltung bestimmt. Ergänzend wird es notwendig, nicht erfasste Kosten zu quantifizieren. Dazu gehören beispielsweise kommunal bedingte Leistungsverflechtungen bezüglich der Verwaltung. Weiter ist es notwendig, eine Umwandlung der Zahlungsströme in anrechenbare Kosten und Leistungsgebühren vorzunehmen. Dies führt nach Umlage auf die entsprechenden Schülerzahlen zu kommunalen Einzelkosten. Die entsprechenden Annahmen bei der Umwandlung werden in den einzelnen Kapiteln erörtert.

Weiterhin erfolgt die Bestimmung der Kosten auf Landesebene. Sie setzen sich aus Besoldungs-, Versorgungs- und Beihilfekosten sowie den sonstigen Kosten zusammen.

Unter letzteren werden Kosten der Besoldungs- und Versorgungsämter, die Fortbildungskosten etc. und auch die anrechenbaren Kosten für die staatliche Verwaltung subsumiert. Anschließend erfolgt eine Umlage der ermittelten Landesbesoldungskosten auf die anrechenbaren Gesamtschülerzahlen des Landes. Schlussendlich wird eine Zusammenführung der Kostengrößen vorgenommen. Der Gesamtausweis pro Schüler setzt sich dann aus Verwaltungskosten, Personal- und Besoldungskosten, Sach- und Dienstleistungskosten sowie Immobilien- und Immobiliennebenkosten zusammen.

### 3.3.1 Umwandlung und Neuordnung für eine Kostenanalyse

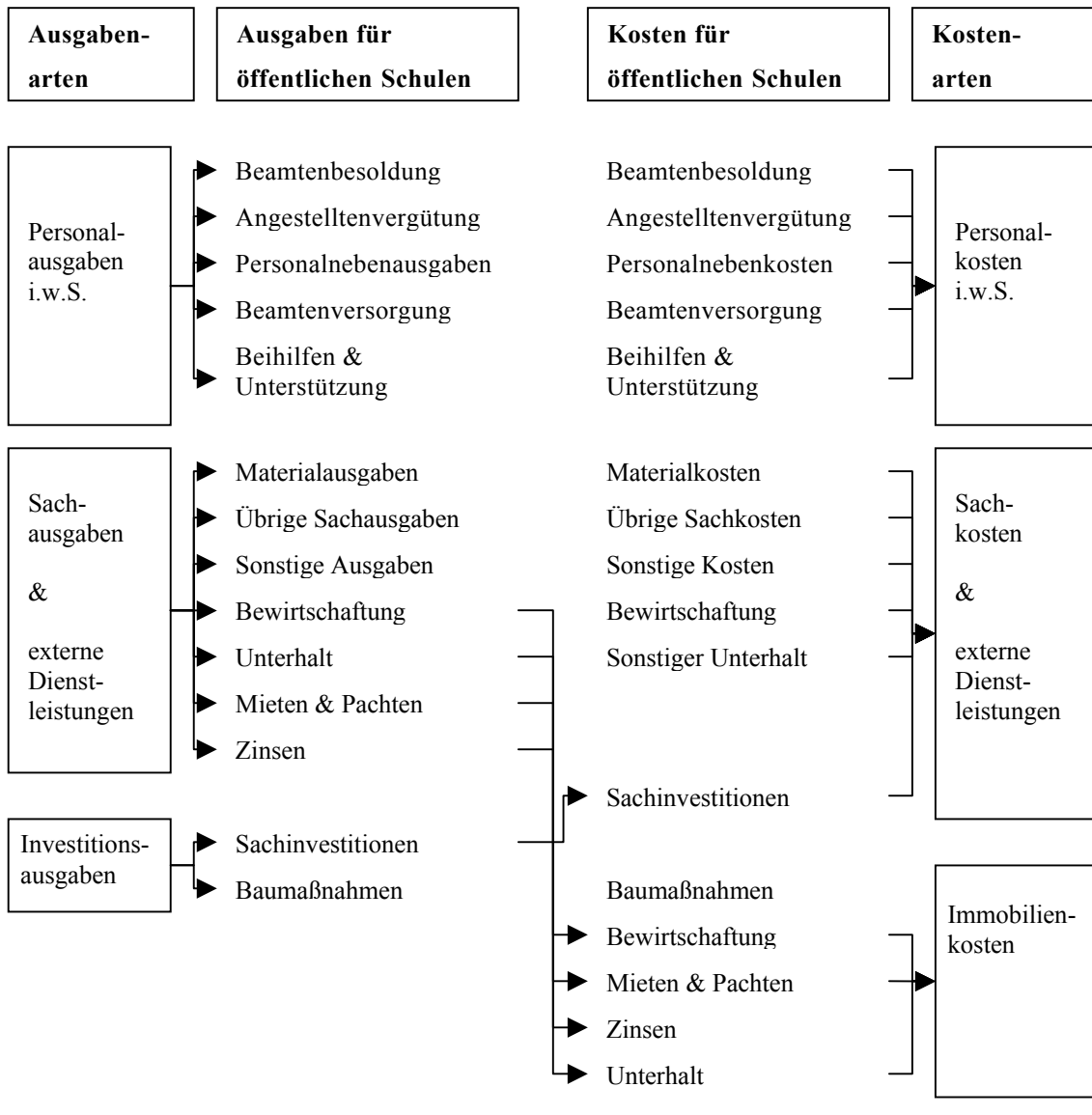


Abb. 5: Umwandlung und Neuordnung der Haushaltspositionen für die Kostenanalyse

Für die Bestimmung der Sach-, Dienstleistungs-, und Immobilienkosten wird es zunächst notwendig, die Werte der Haushaltspläne neu zu ordnen, da sich die Haushaltsstruktur für die Analyse als ungeeignet erweist. Für eine kostenorientierte Bewertung erleichtert die Unterteilung nach Sach- und Dienstleistungskosten sowie Immobilienkosten die Anwendung von Analysemethoden und führt zu einer größeren Übersichtlichkeit. Es ist aber darauf hinzuweisen, dass die hier verwendeten Begrifflichkeiten inhaltlich leicht von der kameralistischen Betrachtungs-

weise abweichen. Beispielsweise sind in den Sach- und Dienstleistungskosten die Sachinvestitionen des Vermögenshaushalts eingebunden. Dafür wird dieser Bereich um sämtliche Positionen des Verwaltungshaushalts bereinigt, die mit der Instandhaltung oder der Bewirtschaftung von Immobilien zusammenhängen. In den Immobilienkosten sind Bewirtschaftungs- bzw. Unterhaltungskosten sowie eine kalkulatorische Miete erfasst. Für den Ansatz einer kalkulatorischen Miete ist es erforderlich, sämtliche Positionen, die mit der Erbauung oder der Instandhaltung in Verbindung stehen, auszuschließen. Die Daten des Haushaltsplans werden damit auf die Kosten reduziert, die einem Mieter als Mietnebenkosten zuzuordnen sind. Die kalkulatorische Miete und die so bereinigten gebäudespezifischen Ausgaben aus den Haushaltsplänen werden im Folgenden als Immobiliennebenkosten bezeichnet. Darüber hinaus wird die Bereinigung der Haushaltsdaten auch um weitere Positionen wie beispielsweise die laufenden Zuschüsse nötig. Sie haben haushaltsrechtliche Gründe und weisen den Charakter von Transferzahlungen auf. Folglich stehen sie in keinem Zusammenhang mit dem Werteverzehr der Schulen.<sup>108)</sup>

### **3.3.2 Vorgehensweise bei der Ermittlung der Verwaltungskosten**

Die Bestimmung der kommunalen Verwaltungskosten erfolgt zunächst ebenfalls auf Basis der Haushaltspläne. Sie umfassen überwiegend Kosten der kommunalen Verwaltungseinrichtungen und deren Personal (vgl. Abb.8). Die Immobilienkosten werden im Rahmen der im Haushaltsplan ausgewiesenen Positionen nur partiell angesetzt.

---

<sup>108)</sup> Vgl. Lünemann, P. und H.-W. Hetmeier (1996), S.177.

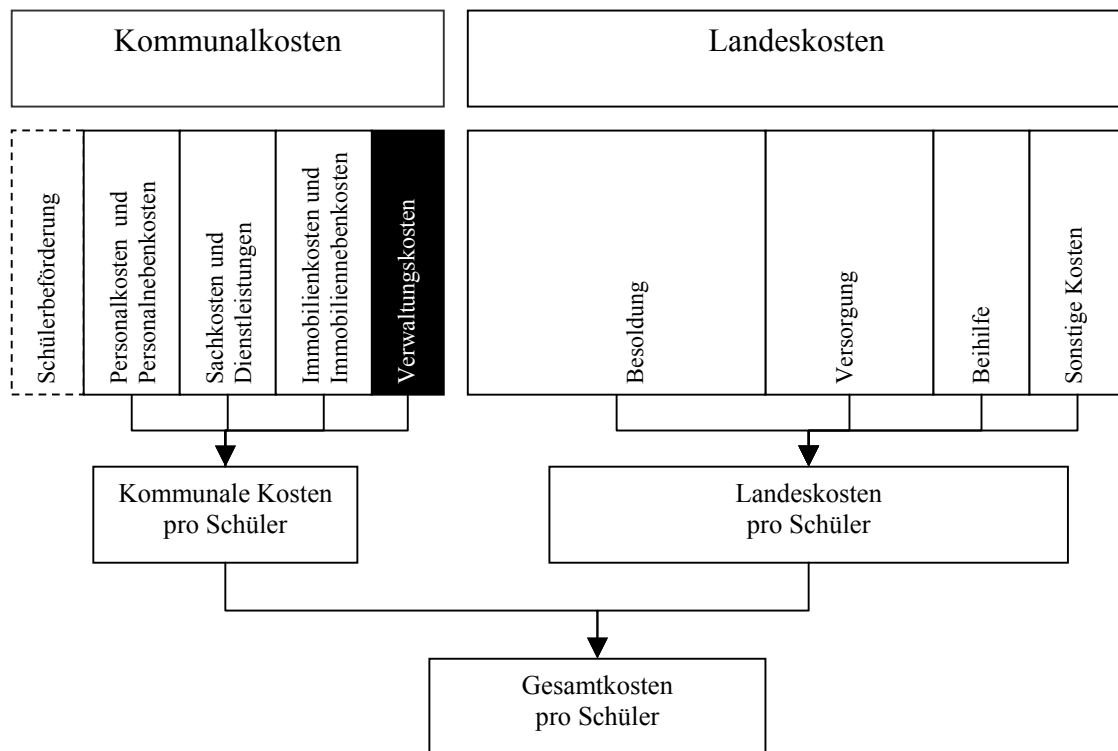


Abb. 6: Einbindung der Verwaltungskosten im Gesamtsystem

Es werden dabei überwiegend die direkt zurechenbaren Kosten ausgewiesen. Nicht erfasst werden allerdings die indirekten Kosten der städtischen Verwaltungsorgane. So wird es erforderlich, die Kosten für Leistungen des Rechnungsprüfungsamtes, des Hauptamtes, der Stadtkämmerei, des Personal- und Organisationsamtes, der Statistik & Stadtforschung, des Zentraleinkaufs oder anderer Leistungsbereiche den Leistungsempfängern zu verrechnen. Die Einführung einer kalkulatorischen Größe spiegelt sachbezogene Verflechtungen und interne Serviceleistungen näherungsweise wider. Eine Erfassung erweist sich aus externer Sicht jedoch als äußerst schwierig und lässt sich prinzipiell nur anhand eines internen Verrechnungssystems bestimmen. Vorsichtige Berechnungen führen jedoch zu einem begründeten Durchschnittswert für die indirekten Kosten der kommunalen Verwaltung in Höhe von bis zu 20.000,- € pro Schule. Je nach Umlageverfahren resultieren daraus Kosten pro Schüler zwischen 16,- € und 147,- €.

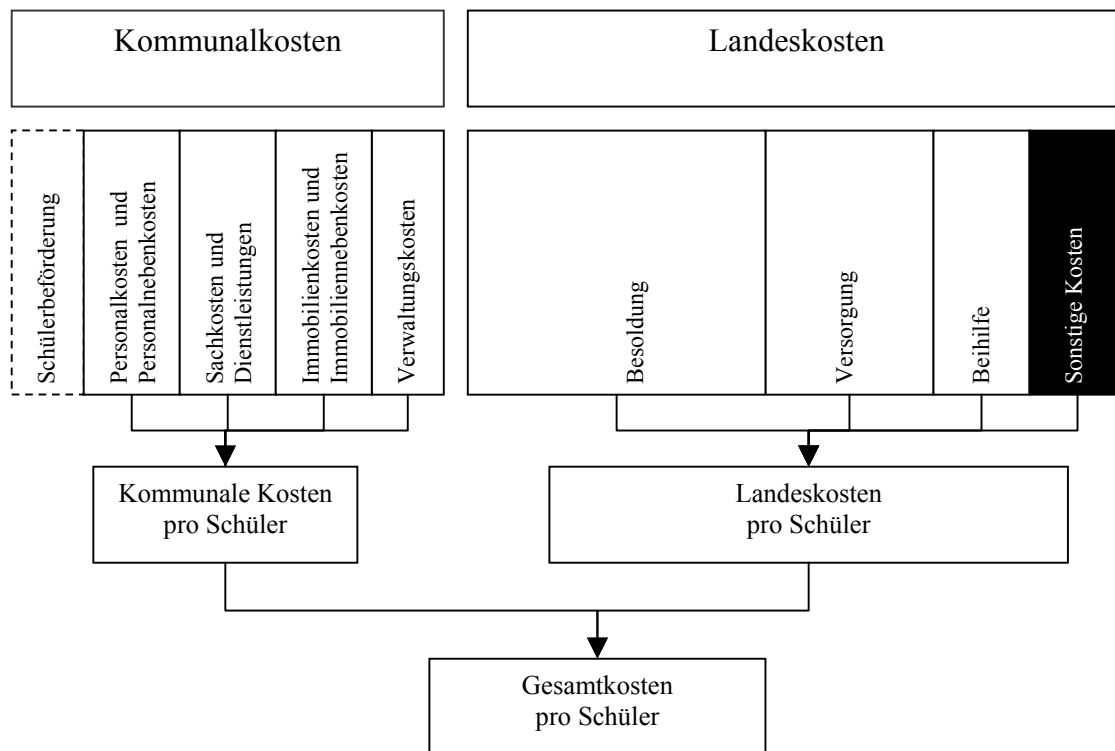


Abb. 7: Berücksichtigung weiterer Kosten auf Landesebene

Die bereits diskutierte Problematik hinsichtlich der Trennung zwischen hoheitlicher und verwaltender Aufgabe der staatlichen Einrichtungen ermöglicht keine sichere Ermittlung der entsprechenden Kosten. Zusätzlich wird die Analyse dadurch erschwert, dass die Organisation der staatlichen Schulaufsicht und –verwaltung in den einzelnen Bundesländern erheblich variiert. Unterschiede sind insbesondere bei der Ausgestaltung des Instanzenweges, dem Verhältnis zwischen Schul- und Allgemeinverwaltung, sowie bei der Verteilung von Zuständigkeiten zwischen den Schulaufsichtsebenen vorhanden.<sup>109)</sup> Bei der Untersuchung dieser Strukturen konnten trotz der begrenzten Analysemöglichkeiten Verrechnungswerte von insgesamt weit über 10.000,- € pro Schule ermittelt werden. Dabei wurden anteilig die aus der Finanzstatistik entnommenen Personal-, Sach- und Immobilienkosten zugerechnet. Auf die Einbeziehung der hoheitlichen Aufgabenbereiche wurde allerdings aufgrund der beschriebenen Unwägbarkeiten weitgehend verzichtet. Selbstverständlich könnten auch hier nur interne Verrechnungsmaßnahmen die tatsächlichen Leistungsverflechtungen dezidiert und vollwertig abbilden. Um Überzeichnungen auszuschließen, wurde darum bei der Ergebnisfindung von restriktiven Schätzwerten ausgegangen, die deutlich unter

<sup>109)</sup> Vgl. Cortina, K.S. (2003), S.178.

den tatsächlichen Kosten liegen. Weiter wurden die Ausgaben für Personalverwaltung auf Landesebene soweit möglich ermittelt oder geschätzt und anhand eines gesicherten Mindestwertes anteilig auf die Lehrerbesoldung bezogen. Aufgrund des hohen Anteils an Personalkosten oder personalbezogener Kosten finden sich diese Verrechnungspositionen im Anpassungswert I der Personal- und Besoldungskosten wieder.

### 3.3.3 Vorgehensweise bei der Ermittlung der Personalkosten

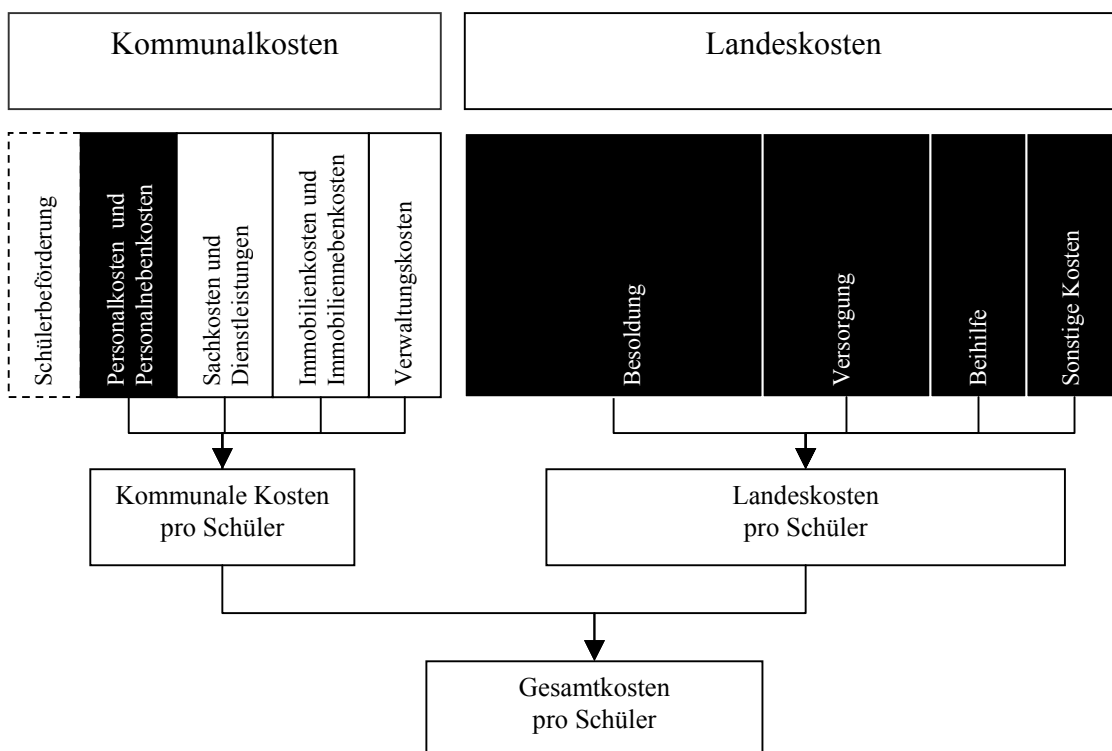


Abb. 8: Ermittlung der Personal- und Besoldungskosten

Zur Ermittlung der Personalkosten i.w.S. wird je Schulart repräsentative *Durchschnittslehrer* konstruiert. Dies erfolgte durch die Altersklassengewichtung der Durchschnittsgehälter der einzelnen Schularten.

Neben den Bezügen der im Schulbereich Beschäftigten sind für die Ermittlung der Personalkosten weitere Ausgabengruppen relevant. Hierzu zählen in erster Linie die über das Landesamt für Besoldung und Versorgung gewährten Beihilfe- und Versorgungsleistungen für Beamte. In Tabelle 1 sind die relevanten Kostenpositionen für Personal aufgeführt.

|                |                                      |
|----------------|--------------------------------------|
| PERSONALKOSTEN | Besoldung                            |
|                | Basisleistungen der Beihilfe         |
|                | Zusatzleistungen der Beihilfe        |
|                | Versorgungsleistungen                |
|                | Fortbildungskosten                   |
|                | Personalkosten (Kommunen)            |
|                | Verwaltungsgemeinkosten              |
|                | Kosten der Personalverwaltung i.w.S. |
|                | etc.                                 |

Abb. 9: Kennzeichnung der Personalkostenkomponenten

- *Besoldung*: Ausgehend von der Besoldungs- und Altersstruktur der verbeamteten Lehrkräfte wurde in Verbindung mit den Daten der Schulstatistik je Schulart die Jahresbesoldung<sup>110)</sup> eines repräsentativen Lehrers ermittelt. Für die Ermittlung der *Grundbesoldung* eines verbeamteten Lehrers wurden zunächst Daten des Hessischen Kultusministeriums herangezogen. Das Ministerium führte eine umfangreiche Analyse der Lehrerstrukturen des Landes durch, die anhand einer Schichtung nach Schularten, Familienstand und Zulagenberechtigung eine Zuordnung der Lehrer in verschiedene Kategorien ergab. In Verbindung mit den Alterstrukturen wurde ein durchschnittliches Gehalt ermittelt. Das gewichtete Durchschnittsgehalt je Schulart ermöglichte eine Hochrechnung der Lehrerkosten für das Land. Für die Analyse der Besoldungsausgaben in Nordrhein-Westfalen wurde in Anlehnung an die Hessische Untersuchung eine ähnliche Vorgehensweise umgesetzt. Unter Einbeziehung der Altersverteilungsstruktur und der Besoldungstabellen wurden für verschiedene Modellbeamte über alle Altersklassen für die jeweiligen Schularten Durchschnittsgehälter ermittelt. Annahmen über Sonderzahlungen und Zuschläge wurden ebenfalls berücksichtigt. Diese Berechnungen wurden zum einen mit den hessischen Ergebnissen abgeglichen und auf Plausibilität geprüft. Zum anderen wurden verschiedene Einschätzungen von Mitarbeitern der betreffenden Landesbehörden eingeholt. Schließlich wurden Plausibilitäts-

<sup>110)</sup> Hierzu zählt die Grundvergütung einschließlich aller Zulagen und Sonderzuwendungen.

prüfungen mit den Daten der Jahre 2000, 2001 und 2002 durchgeführt. Um die Validität der Berechnung weiter zu stützen, wurde eine Analyse nach dem Umlageverfahren auf Lehrkräfte für das Jahr 2000 durchgeführt. Diese Ergebnisse konnten angepasst ebenfalls auf das Jahr 2002 übertragen werden. Beide Verfahren führten zu einer näherungsweise identischen Datenlage, die ein begründetes Vorgehen nach der gewählten Analyseverfahren untermauern.

Hierbei ergaben sich folgende Werte:

|                           |          |
|---------------------------|----------|
| Grundschulen              | 44.960 € |
| Hauptschulen              | 48.997 € |
| Realschulen               | 49.647 € |
| integrierte Gesamtschulen | 50.230 € |
| Gymnasien                 | 52.544 € |
| Förderschulen             | 48.339 € |

Abb. 10: Jahresbesoldung eines *Durchschnittslehrers*

- *Basisleistungen der Beihilfe:* Bei der Ermittlung der krankheits- und pflegebedingten Kosten des Schulbetriebs greift die einfache Auflistung der jährlichen Ausgaben aus den bereits erläuterten methodischen Gründen gedanklich zu kurz. Dem Vorsichtsprinzip folgend aber auch für eine verbesserte Vergleichbarkeit mit der Privatwirtschaft geht die Untersuchung zunächst von den Bedingungen der gesetzlichen Sozialversicherung und damit von einem zu entrichtenden Anteil von ca. 16% der Bruttobezüge aus. Davon hat der Arbeitgeber die Hälfte – also ca. 8% - zu tragen. Das sozialpolitisch modifizierte Versicherungssystem der öffentlichen Hand unterzeichnet tendenziell die tatsächlichen Kosten und kann damit als sichere Referenzbasis dienen. Dies zeigt der Vergleich mit einem am Äquivalenzprinzip (Individualrisiko) orientierten Versicherungsansatz (Private Kranken- und Pflegeversicherung). Ein 48-jähriger, verheirateter Referenzlehrer mit zwei Kindern erhält für sich einen Beihilfesatz von 70%. Nach Angaben privater Kranken- und Pflegeversicherer muss ein solcher Mann derzeit bei durchschnittlich gegebener Risikostruktur und einer 70% Absicherung durch eine private Krankenkasse mit Kosten in Höhe von ca. 4.100,- € jährlich rechnen. Dies entspräche bei einem Grundschullehrer einem vom Arbeitgeber zu tragenden Sozialversicherungssatz von mehr als 9%. Unter Einbeziehung der möglicherweise ebenfalls zu versichernden Familienangehörigen läge dieser Satz je nach Annahmekonstellation bei über 20%. Berücksichtigt man demnach die Tatsache, dass die Beamtenbeihilfe im Vergleich zum paritä-

tischen Arbeitgeberanteil in der Regel einen höheren Beitrag zu den Krankheits- und Pflegekosten erstattet, muss von einem fiktiven Sozialversicherungssatz von mindestens 10% der Bruttobezüge ausgegangen werden.

- *Zusatzleistungen zur Beihilfe:* Die Beamtenbeihilfe bietet im Vergleich zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung zusätzliche Leistungen. Dazu zählen neben verschiedenen Zusatzleistungen der privaten Versicherungen vor allem der Anspruch auf eine verbesserte Krankenhausbehandlung. Ein Teil dieser Leistungen wird den Landesbeamten in Baden-Württemberg seit April 2004 gesondert über einen Beitrag von 13,- € je Monat in Rechnung gestellt. Obwohl unterstellt werden kann, dass die tatsächlichen Kosten der Zusatzleistungen auch hier deutlich höher liegen, wird dieser Betrag als Berechnungsgrundlage für die Zusatzleistungen im Jahr 2002 in Nordrhein-Westfalen unterstellt.
  
- *Versorgungsleistungen:* Ein ähnliches Vorgehen wie bei den Beihilfeleistungen wurde bei der Berechnung der Versorgungsleistungen gewählt. Hier geht das Statistische Bundesamt aufgrund vergleichbarer Überlegungen bei seinen Berechnungen von einem fiktiven Versorgungssatz von 26 % der Bruttobezüge aus.<sup>111)</sup> Eigene Modellrechnungen haben gezeigt, dass dieser Satz die Realität sicher deutlich unterzeichnen. Je nach Annahmekonstellation liegen die notwendigen Rückstellungen für eine den Pensionsansprüchen entsprechende Altersversorgung zwischen 35% und 45% der Bruttobezüge eines Durchschnittslehrers<sup>112)</sup>. Dennoch wird der Satz von 26% zur Ermittlung des Basiswertes herangezogen. Für die weitere Analyse wird jedoch beim Anpassungswert I von einem realitätsnäheren Versorgungssatz ausgegangen – es erfolgt eine Erhöhung um 4 % auf dann 30 %. Das dies keinesfalls zu hoch gegriffen ist, zeigt ein Blick in die Runde: Mit dem Satz von 30% rechnet neben dem Bund beispielsweise das Land Niedersachsen. Auch Nordrhein-Westfalen

<sup>111)</sup> Vgl. Hetmeier, H.-W. (2003).

<sup>112)</sup> Ausgehend von einem durchschnittlichen Pensionsanspruch und einer durchschnittlichen Lebenserwartung wurde der Barwert einer Rente ermittelt. Aus dem so gefundenen Kapitalbedarf wurde mittels des Annuitätenfaktors über den durchschnittlich zur Verfügung stehenden Ansparzeitraum die Ansparrate ermittelt. Unterstellt wurde eine langjährige Durchschnittsverzinsung des Kapitals von 3,5%, eine Ansparphase von 17 bis 20 Jahren und eine Restlebenserwartung von 15 bis 17 Jahren.

liegt mit 29,2% nur unwesentlich tiefer. Im Rahmen des Versorgungsberichts des Landes NRW wird in diesem Zusammenhang zudem darauf hingewiesen, dass dieser Anteil am Bruttojahreseinkommen lediglich für neu einzustellende Beamte ausreichend wäre<sup>113)</sup>. Baden-Württemberg setzt 31% an, die Freie Hansestadt Bremen geht von 29,5 % aus. Die KGSt empfiehlt einen Versorgungszuschlag von 35,3 %.<sup>114)</sup>

- *Fortbildungskosten:* Für die Ermittlung der Fortbildungskosten im Schulbereich wurden die entsprechenden Angaben aus der offiziellen Statistik übernommen und über einen einheitlichen Pauschalsatz auf die Lehrer im Landesdienst verteilt.
- *Verwaltungsgemeinkosten:* Hier wurden jene Ausgaben erfasst, die im Zusammenhang mit der Schulverwaltung auf Landesebene entstanden sind. Dazu zählen in erster Linie die Schulämter, aber auch Teile der Tätigkeit des Kultusministeriums. In die Verwaltung des Schul- und Bildungssystems im weitesten Sinne ist eine Vielzahl weiterer Stellen auf Landes- und Bundesebene (Sozialministerium, Kultusministerkonferenz usw.) einbezogen. Für die Berechnung der Verwaltungsgemeinkosten wurde bewusst eine enge Abgrenzung gewählt, die lediglich auf die Schulämter und die anteilige Berücksichtigung des Kultusministeriums des Landes eingeht. Die betreffenden Ausgaben wurden über die Anzahl der Schulen je Schulart geschlüsselt und auf die Schüler je Schulart verteilt. Da die entsprechenden Ausgaben der Verwaltung hauptsächlich durch Personal verursacht sind, bietet sich die Zuordnung dieses Postens zur Gruppe der Personalkosten an.
- *Kosten der Personalverwaltung auf Landesebene:* Ähnlich wie bei den Fortbildungskosten wurden hier die Ausgaben für die Landesbesoldungsstelle aus der offiziellen Statistik übernommen. Dabei wurde ein Pauschalsatz für alle von der Landesbesoldungsstelle betreuten Beschäftigten gebildet und auf die Lehrerstellen bezogen. Ausgehend von der Zahl der aktiven Landesbeamten und Versorgungsempfänger wurde die Anzahl der tatsächlich vom Landesamt für

<sup>113)</sup> Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (2003), S.43f.

<sup>114)</sup> Schmidt, J. (2002), S.80f.

Besoldung und Versorgung verwalteten Beschäftigten geschätzt. Dies war erforderlich, da das Landesamt hierzu kein Datenmaterial bereitstellen konnte.

- *Personal- und Verwaltungskosten auf kommunaler Ebene:* Ein Teil der Kosten, die im Zusammenhang mit dem Schulbetrieb entstehen, fallen auf kommunaler Ebene an. Von den Kommunen als Träger der Schulen wird ein Teil der Schulverwaltung vor Ort (Sekretariat usw.) sowie der Unterhalt und die Pflege der Gebäude (Hausmeister usw.) finanziert. Die in der kommunalen Finanzstatistik erfassten Ausgaben beziehen jedoch lediglich die direkt zuordenbaren Ausgaben ein. Mittelbar verursachte Ausgaben werden dagegen nicht berücksichtigt. Hierunter sind beispielsweise schulbetriebsbezogene Leistungen des Hauptamtes, der Stadtkämmerei, des Personalamtes, der Statistik & Stadtforschung, des Zentraleinkaufs etc. zu verstehen. Aus diesem Grund wurden im Rahmen einer empirischen Untersuchung unter anderem die unmittelbar und mittelbar dem Schulbetrieb zuordenbaren Ausgaben direkt auf kommunaler Ebene erfasst. In die Untersuchung waren 763 Schulen mit nahezu 273300 Schülern in acht Städten einbezogen. In erster Linie wurden Städte ausgewählt, die zumindest in Ansätzen über ein internes Verrechnungssystem verfügen. Neben der Auswertung der jeweiligen kommunalen Haushaltspläne wurden im Rahmen einer Vielzahl persönlicher Gespräche die Verhältnisse vor Ort diskutiert und in die Ergebnisfindung mit einbezogen. Während die kommunalen Personalkosten im Basiswert für Personal- und Besoldungskosten enthalten sind, wurden die Verwaltungskosten gesondert ausgewiesen.
- *Weitere Verrechnungswerte:* Unter dieser Position werden zum einen kalkulatorische Zuschläge zur weiteren Annäherung an eine realistische Bewertung der Kosten für die Beihilfe und die Versorgung verbeamteter Lehrer gefasst. Insbesondere ist der kalkulatorische Zuschlag für die Kranken- und Pflegekosten um weitere 2 % - 4 % anzupassen. Zum anderen werden Größen berücksichtigt, die als Vorteile des Beamtenstatus grundsätzlich kostenrelevant sind, deren Bewertung hinsichtlich derzeitiger und zukünftiger Kosten jedoch Probleme aufwerfen. Dies betrifft besonders jene Positionen, deren ausgabenwirksame Komponenten in der Betrachtungsperiode nicht gesondert dargestellt werden und

damit nicht oder nur sehr schwer zu quantifizieren sind. Wenn aber die gegenwärtig ausgabenwirksamen Teile nicht isoliert und damit nicht herausgerechnet werden können, ist auch die Gesamtbewertung unter Einbeziehung der Risiken für zukünftige Ausgaben nicht ohne weiteres möglich. Die Untersuchung muss daher in diesen Fällen von Schätzwerten ausgehen, die zwischen 6 % und 8 % der Bruttobesoldung liegen. Wie bereits erläutert, zählt hierzu beispielsweise die Arbeitsplatzgarantie, der verbesserte Schutz vor Arbeitsunfähigkeit oder die bessere Versorgung von Hinterbliebenen bei Krankheit oder Tod des Beschäftigten. Schließlich werden die Kosten für schulische Leistungen berücksichtigt, die nicht als solche in die Statistik Eingang finden. Hierunter fallen beispielsweise diverse schulische Projektarbeiten oder die kinderpsychologische Betreuung an Schulen. Diese Posten werden zusammen mit 10% der Brutto-bezüge veranschlagt.

Insgesamt stellt sich die Ermittlung der Personalkosten folgendermaßen dar:

| Personalkosten    |   |
|-------------------|---|
| Basiswert         | Bruttobesoldung   |
|                   | Beihilfeleistung (10% der Bruttobesoldung)                |
|                   | Zusatzleistungen der Beihilfe                             |
|                   | Versorgungsleistungen (26% der Bruttobezüge)              |
|                   | Personalkosten auf kommunaler Ebene                       |
| Anpassungswert I  | Anpassung der Versorgungsleistungen (4% der Bruttobezüge) |
|                   | Verwaltungsgemeinkosten                                   |
|                   | Kosten für Personalverwaltung i.w.S. auf Landesebene      |
| Anpassungswert II | Verrechnungswerte für Vorteile des Beamtenstatus (10%)    |

Abb. 11: Ermittlung der Personalkosten pro Schüler

### 3.3.4 Verfahren zur Ermittlung der Sachkosten und sonstigen Leistungen

Einbezogen werden bei den Sach- und Dienstleistungskosten sämtliche damit in Verbindung stehende Positionen des Vermögens- und Verwaltungshaushalts ab-

züglich der Ausgaben, die mit der Bereitstellung der Immobilie zusammenhängen (vgl. Abb.18).

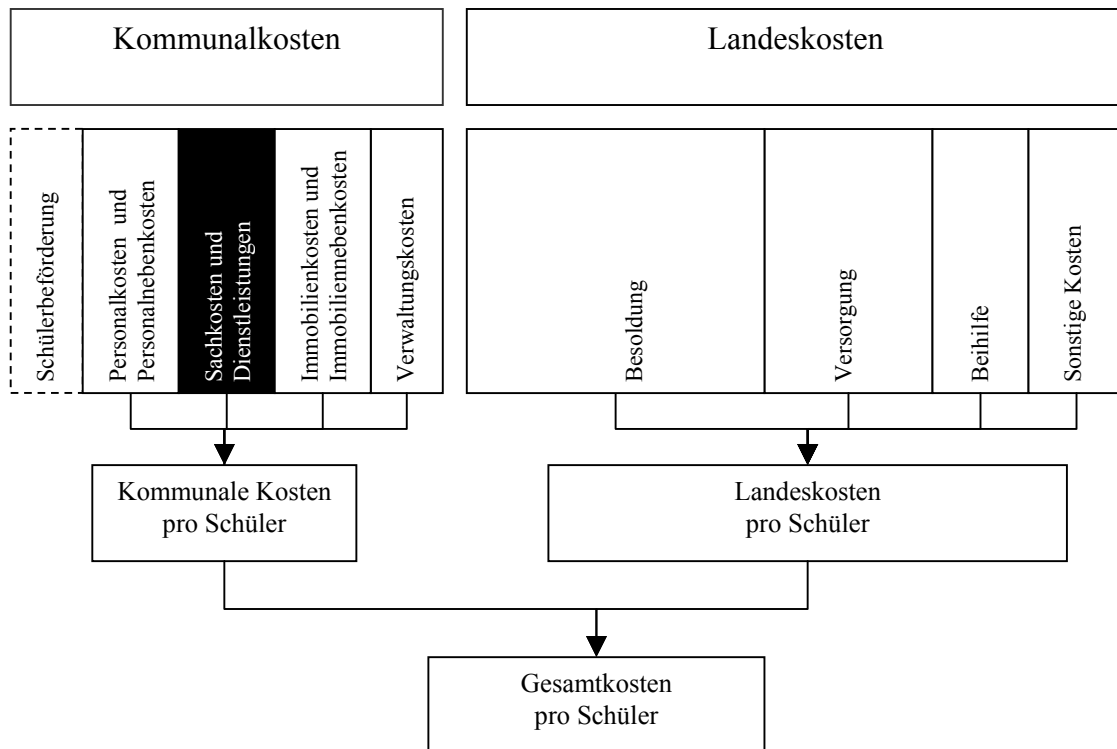


Abb. 12: Berücksichtigung der Sach- und Dienstleistungskosten

Bei Posten des Verwaltungshaushalts kann davon ausgegangen werden, dass ein sofortiger Werteverzehr stattfindet, was aus kostenorientierter Sicht zum vollen Ansatz führt. Da Positionen des Verwaltungshaushalts grundsätzlich nicht den Anschaffungswert von 410 Euro überschreiten, liegt es nahe, diese Positionen den geringwertigen Wirtschaftsgütern im Sinne von § 6 Abs. 2 EStG gleichzusetzen und eine sofortige Abschreibung vorzunehmen. Eine Ergänzung der einzelschulischen Ausgaben wäre durch die Nutzung weiterer öffentlicher Einrichtungen wie Schwimmbäder, Sportanlagen etc. oder Leistungen des Grünflächenamts, des Bauhofs etc. nötig.<sup>115)</sup> Prinzipiell besteht die Möglichkeit, über „Haushaltstechnische Verrechnungen“ derartige Leistungsverflechtungen abzubilden.<sup>116)</sup> In Baden-Württemberg sind bei den ausgewählten Städten im Rahmen eines Projektes des Innenministeriums<sup>117)</sup> bereits gewisse Ansätze erarbeitet worden, welche vorsehen, Verrechnungssätze anzuwenden. Es ist darüber hinaus festzustellen, dass in den

<sup>115)</sup> Vgl. Olmesdahl, D. (1998), S.52.

<sup>116)</sup> Vgl. Hetmeier, H.-W. und P. Brugger (1997), S.779.

<sup>117)</sup> Vgl. Innenministerium Baden-Württemberg (Hrsg.)(2001).

untersuchten Städten diese Verrechnungen bereits mehr oder weniger umgesetzt wurden. Wenngleich in unterschiedlicher Ausprägung davon Gebrauch gemacht wurde, soll auf den Ansatz kalkulatorischer Größen verzichtet werden. Ob die Verrechnung den tatsächlichen Werteverzehr damit erschöpfend abbildet, kann aus externer Sicht nur unzureichend beurteilt werden. In verschiedenen Gesprächen mit den kommunalen Trägern wurde immer wieder deutlich, dass zweifellos noch diverse Mängel bei der Ver- bzw. Zurechnung von Kosten bestehen. Dennoch scheinen die Ergebnisse einen annehmbaren Orientierungswert darzustellen.

Bei den Positionen des Verwaltungshaushalts stellt sich das Problem, wie ein wertmäßiger Verzehr abgebildet wird. So werden beispielsweise Bücher in einem Jahr angeschafft, aber nicht über den Nutzungszeitraum abgeschrieben. Ein Vorteil für die Festlegung des Werteverzehrs liegt hierbei einerseits in der verhältnismäßig kurzen Lebensdauer der meisten Anschaffungen. Andererseits wird die Bewertung durch das Budgetierungssystem der öffentlichen Hand in Verbindung mit der Stichprobengröße erleichtert. Nicht ausgeschöpfte Mittel verfallen, außer es besteht eine Übertragbarkeit der Mittel. Wenngleich jedoch diese theoretische Übertragbarkeit der Mittel besteht, stellen nicht ausgeschöpfte Haushaltsreste häufig eine bevorzugte Einsparposition dar.<sup>118)</sup> Deshalb ist davon auszugehen, dass sich auf kommunaler Ebene mittel- bis langfristig gewisse Beschaffungsniveaus etablieren, die über die Gesamtheit aller untersuchten Schulen zu einem mehr oder weniger konstanten Beschaffungszyklus bzw. -niveau führen. Zwar ergeben sich, beispielsweise aus betrieblichen Gründen oder politischer Motivation, immer wieder gewisse Hochpunkte bei der Bewilligung von Mitteln, jedoch scheint die Stichprobe für das Jahr 2002 davon weitgehend unberührt zu sein. Der durchschnittliche Beschaffungswert über alle Schulen kann deshalb als weitgehend repräsentativer Werteverzehr angesehen werden. Die jährlichen Durchschnittsausgaben über alle Schulen entsprechen damit nahezu den jährlichen Abschreibungen. Daraus resultierende Unter- oder Überzeichnungen wirken sich auf die Gesamtkosten pro Schüler nur marginal aus.

Da die untersuchten Städte überwiegend auf Ebene der Einzelschulen interne Leistungsverflechtungen abbilden, wird hier von einer weiteren Zurechnung ab-

---

<sup>118)</sup> Vgl. Stotz, H. und H.-J. Schmidt (1999), S.40.

gesehen. Zwischen den betrachteten Kommunen ergeben sich zum Teil deutliche Unterschiede hinsichtlich der Verrechnung von Kosten. So führt beispielsweise die Nutzung von Turn- und Sporthallen, Hallenbädern oder die Bereitstellung von Bauhofleistungen im Einzelfall zu sehr unterschiedlichen Verrechnungsansätzen. Dies führt wiederum, bedingt durch die Methodik, zu erheblichen Differenzen bei der kostenmäßigen Abbildung der erbrachten Leistungen. Aufgrund der verhältnismäßig geringen zusätzlichen monetären Belastungen sei hier jedoch lediglich auf die Differenzen bei der internen Leistungsverrechnung auf kommunaler Ebene hingewiesen.

### 3.3.5 Ermittlung der Immobilienkosten

Um die Kosten der schulischen Immobilien näherungsweise abzubilden, wurde für die Studie der Ansatz einer kalkulatorischen Miete gewählt (vgl. Abb.19). Der Umfang der zu bewertenden Immobilien und die Komplexität der Kostenerfassung machen eine hinreichend genaue Erfassung anhand des Baukostensatzes oder des Feuerkassenwertes nahezu unmöglich.

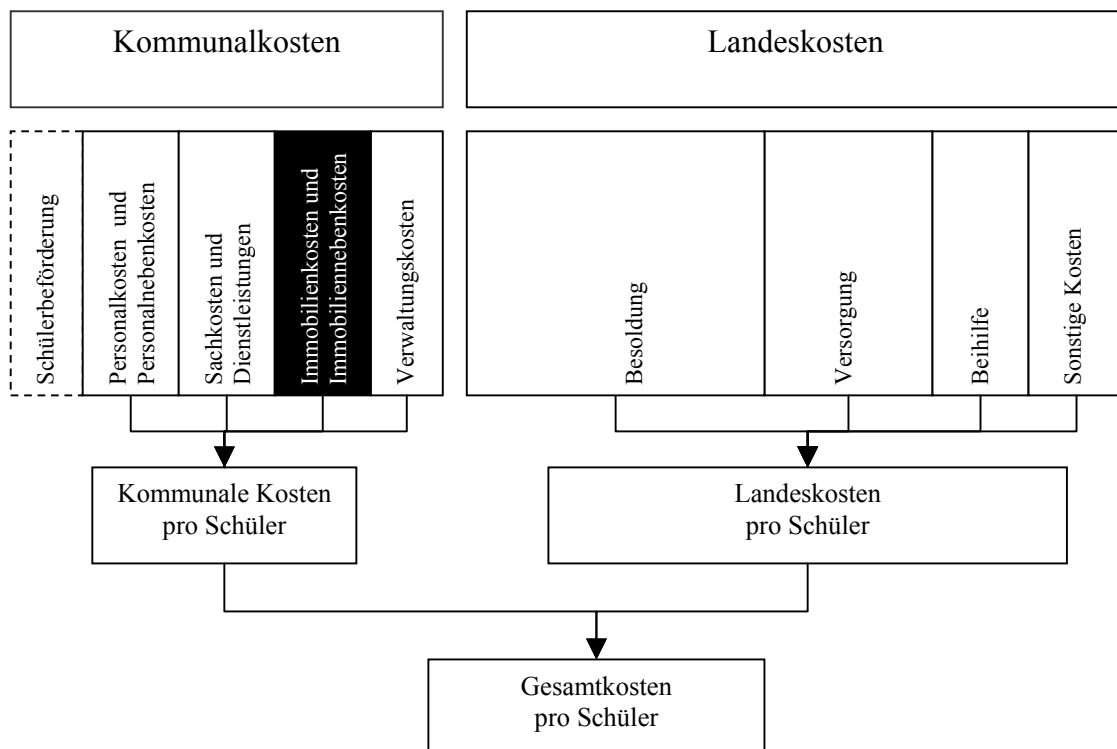


Abb. 13: Erfassung der Immobilien und Immobiliennebenkosten.

Bei einem Bewertungsumfang von etwa 760 Schulen führt der kalkulatorische Ansatz zu einer realitätsnäheren Abbildung der Kosten unter Berücksichtigung von Erstellungs-, Finanzierungs- und anderen Kosten. Jedoch treten auch hier gewisse Umsetzungsschwierigkeiten auf. Einerseits ist bei manchen schulischen Immobilien Sanierungsbedarf festzustellen, der ganz offensichtlich belegt, dass besonders in den letzten Jahren Versäumnisse bei der Instandhaltung und Pflege auftraten. Auf der anderen Seite verdeutlichen renovierte oder jüngst erbaute Objekte, welche Spannweite hinsichtlich des Zustands der Immobilien herrscht. Die jeweilige Situation hat wiederum Einfluss auf die individuell anzusetzende Miete und erschwert damit die Bewertung. Nimmt man jedoch Abstand von einer objektbezogenen Bewertung, kann anhand einer restriktiven aber verallgemeinernden Bewertung zumindest ein Mindestwert für die Schulgebäude angesetzt werden. Losgelöst vom individuellen Zyklusstand soll deshalb eine adäquate Mindestgröße bestimmt werden, die eine Vorstellung über die Kosten ermöglicht. Damit stellt sich jedoch die Frage nach einem kommunal individuellen Mietzins.

Der Ring Deutscher Makler veröffentlicht hierzu jährlich einen Immobilienpreisspiegel, der Laden- und Büromieten von Gewerbeimmobilien ausweist. Es werden die aktuell erzielten Mietpreise ermittelt und als Netto-Kaltmieten ausgewiesen. Um Unterschiede zwischen den einzelnen Immobilienarten möglichst genau zu erfassen, wird eine Kategorisierung nach Lage oder Nutzenwert vorgenommen. Für die Analyse der Schulimmobilie sollen die mittleren Nutzenwerte bei Büromieten als repräsentativ angenommen werden. Sie spiegeln beispielsweise den monatlichen Quadratmeterpreis für einen normal ausgestatteten Büroneubau mit üblicher Verkehrsanbindung wider. Zwar ist in den meisten Fällen nicht von einem Neubau auszugehen, jedoch ist aufgrund der meist guten Lage<sup>119)</sup> und den baulich erhöhten Ansprüchen an ein Schulgebäude eine entsprechende Ausrichtung naheliegend. In den meisten Fällen erscheint dieser Ansatz sogar eher restriktiv, was in Gesprächen mit Sachverständigen durchweg bestätigt wurde. In den Kommunen, für die keine entsprechenden Angaben des RDM vorlagen, wurde eine Netto-Kaltmiete von 6 Euro unterstellt<sup>120)</sup>.

Dies führte zum Ansatz folgender Netto-Kaltmieten pro Quadratmeter in Euro:

<sup>119)</sup> Vgl. Edding, F. (1963), S.354.

<sup>120)</sup> Die Spannweite der tatsächlichen Marktmieten wurde anhand von Beispielfällen deutlich. So führte das Anmieten dreier Gebäude in einer Kommune abhängig von Lage und Zustand der Immobilie zu Mietpreisen zwischen 8,52 € und 19,80 € pro Quadratmeter.

| Stadt/Kommune               | RDM    | Studie |
|-----------------------------|--------|--------|
| <u>Nordrhein-Westfalen:</u> |        |        |
| 1. Stadt Bonn               | 13,- € | 10,- € |
| 2. Stadt Düsseldorf         | 14,- € | 10,- € |
| 3. Stadt Hamm               | 6,- €  | 6,- €  |
| 4. Stadt Köln               | 12,- € | 10,- € |
| 5. Stadt Moers              | 7,- €  | 7,- €  |
| 6. Stadt Neuss              | 8,- €  | 8,- €  |
| 7. Stadt Oberhausen         | 6,- €  | 6,- €  |
| 8. Stadt Witten             | 5,- €  | 5,- €  |

Abb. 14: Übersicht über die Netto-Kaltmieten in den untersuchten Städten<sup>121)</sup>

Der Umfang der einem Schüler zur Verfügung stehenden Quadratmeterfläche wurde anhand allgemeiner Schulbauempfehlungen ermittelt.<sup>122)</sup> Eine exakte Ermittlung für die einzelnen Schulen war nicht möglich, da zu den Gebäudegrößen keine hinreichenden Angaben vorliegen. Auch eine Abschätzung anhand der Brutto-<sup>123)</sup> oder Nettogrundfläche<sup>124)</sup> konnte aufgrund mangelnder Datenlage nicht umgesetzt werden. Zwar ermöglichte eine Hilfskonstruktion über Fremdreinigungsflächen, die zu Ergebnissen von 8 bis 28 qm pro Schüler führte, eine Vorstellung über die verfügbaren Flächen. Jedoch wäre, bedingt durch den unterschiedlichen Grad an Eigen- und Fremdreinigungen, eine Verzerrung zugunsten der Schulen mit Eigenreinigung unvermeidlich gewesen. Deshalb wurde, ausgehend von den erwähnten Empfehlungen, ein einheitlicher Durchschnittswert von 12,5 qm pro Schüler angenommen. Dieser resultiert aus 20 qm je täglich anwesendem Schüler für

<sup>121)</sup> Vgl. RDM-Immobilienpreisspiegel 2002.

<sup>122)</sup> Bei Abweichungen wurde aus Homogenitätsgründen die Schulbauempfehlung des Landes Baden-Württembergs als maßgeblich angesehen.

<sup>123)</sup> Die Bruttogrundfläche ist die Summe der Grundfläche aller Grundrissebenen. Multipliziert mit den Stockwerken ergibt sich damit ein ungefährender Wert der gesamten Gebäudefläche. Ausgeschlossen sind nicht benutzbare Dachflächen und konstruktiv bedingte Hohlräume.

<sup>124)</sup> Noch genauer ist die Verwendung der Nettogrundfläche. Sie ist die Grundfläche zwischen den aufgehenden Bauteilen und umfasst damit keine Außenwände.

Gebäude, Erschließung, Pausenaufenthalt, Schulgarten und Grünanlagen<sup>125)</sup>, be-  
 reinigt um 5 qm pro Schüler aufgrund der Schulhofbestimmungen<sup>126)</sup> und einem zu-  
 sätzlichen Puffer von 2,5 qm. Dieser Richtwert stellt eine Kostenuntergrenze dar und  
 kann keinen Anspruch auf vollständige Abbildung der tatsächlichen Kosten erheben.  
 Dies gilt auch deshalb, weil damit der Ansatz von schulischen Sportanlagen, Schul-  
 höfen und Parkplätzen unberücksichtigt bleibt.

„Die Werte, die zwischen 6 m<sup>2</sup> und 15 m<sup>2</sup> in der HTS, zwischen 7 m<sup>2</sup> und 18 m<sup>2</sup> in  
 der GTS schwanken [...]“<sup>127)</sup> beziehen sich auf die Schulfläche pro Schüler einer  
 Ausgabenrechnung für Ganztagschulen im Jahre 1969. Sie stellen zwar keine re-  
 präsentative Angabe für das Jahr 2002 dar, aber resultierend aus den näherungsweise  
 vergleichbaren Schülerzahlen<sup>128)</sup> dieser beiden Jahre und dem Ausbau des Bildungs-  
 wesens seit 1969 erscheint ein Ansatz von 12,5 qm als weitgehend gerechtfertigt.

Durch den beschriebenen Ansatz der kalkulatorischen Miete in Verbindung mit  
 Mindestflächen stellen die Immobilienkosten einen schülerabhängigen Mindestwert  
 dar. Dies steht im Kontrast zur gängigen Schlüsselung der Fixkosten auf die  
 Kostenträger. Es erfolgt also keine Umlage der tatsächlichen Fixkosten, die  
 auslastungsbedingt sinkt oder steigt. Eine vollständige Analyse der Reinigungs-  
 flächen könnte den tatsächlichen Werteverzehr deutlich besser widerspiegeln.  
 Aufgrund der schwierigen und unvollständigen Erfassung erschien dieser Ansatz  
 aber undurchführbar. Der Ansatz der Flächenrichtlinien führt zwar zu einer  
 dramatischen Unterbewertung, jedoch sollen mit Blick auf eine vorsichtige Be-  
 wertung diese Werte als Basis akzeptiert werden.

### 3.3.6 Darstellung der Kosten pro Schüler

„Der allgemeine Ansatz zur Berechnung von Ausgaben je Schüler besteht darin,  
 Personalausgaben, laufende Sachausgaben und Investitionsausgaben durch die Zahl  
 der Schülerinnen und Schüler zu teilen.“<sup>129)</sup>

<sup>125)</sup> Vgl. ferner im Internet: Stadt Nordhorn (Hrsg.)(2004).

<sup>126)</sup> Vgl. im Internet: Prof. Dr. P. Kraft (2000).

<sup>127)</sup> Vgl. Siewert, P. (1969), S.20.

<sup>128)</sup> Vgl. u.a. im Internet: Ministerium für Schule, Jugend und Kinder des Landes Nordrhein-Westfalen  
 (Hrsg.)(2004) Statistisches Landesamt Baden-Württemberg (Hrsg.)(2003);

<sup>129)</sup> Vgl. Baumann, T. (2003), S. 345.

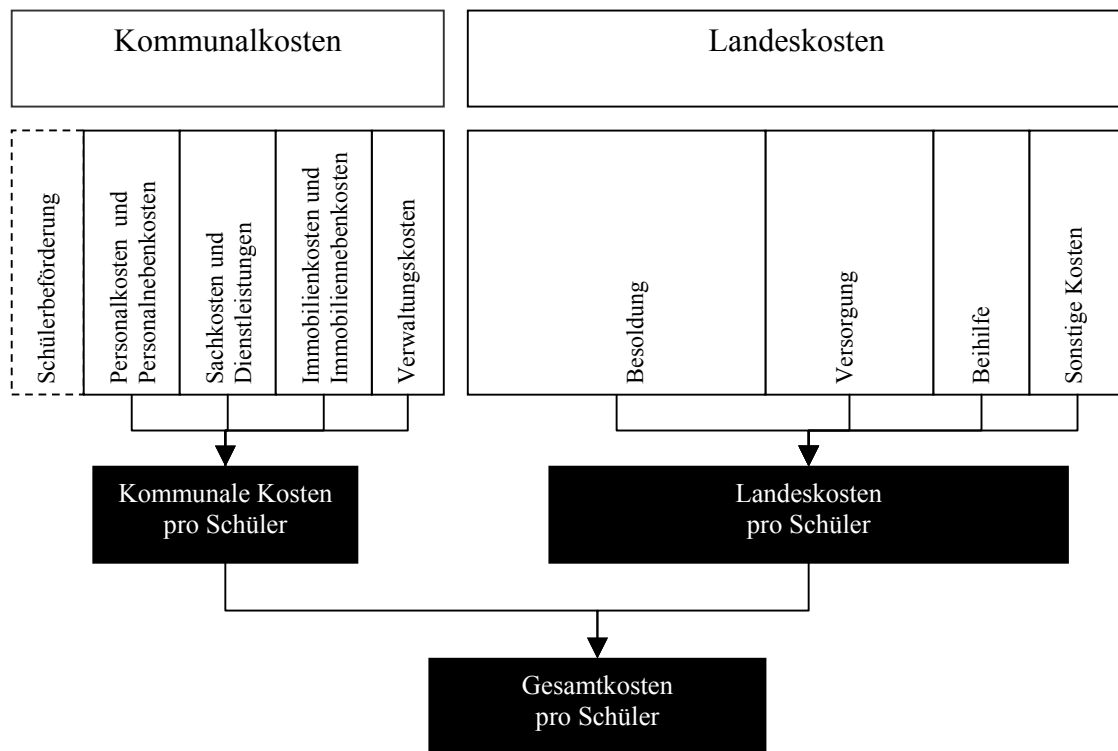


Abb. 15: Ermittlung der Schülerkosten

In Anlehnung an diese Vorgehensweise wird zwischen Personal- & Besoldungskosten, Sach- & Dienstleistungskosten, Verwaltungskosten und Immobilienkosten unterschieden und entsprechend umgelegt. Da die Untersuchung in Teilbereichen auch auf Schätz- und Prognosewerten beruht, werden die Ergebnisse im Sinne einer Szenarioanalyse in drei Stufen pro Schulart dargestellt.

- *Basiswert*: Der erste Ergebniswert ist als absoluter Mindestwert zu verstehen. Er enthält jene Komponenten, die entweder durch die offizielle Statistik vollständig abgesichert sind oder – wo dies nicht möglich war - unter Maßgabe *größtmöglicher Vorsicht* ermittelt wurden und damit die jeweilige Wertuntergrenze der Ergebnisausprägungen darstellen .
- *Anpassungswert I*: Der zweite Ergebniswert enthält zusätzliche Elemente, deren Zuordenbarkeit zum Schulsystem entweder nicht vollständig oder nur mittelbar möglich ist. Zusätzlich werden für kalkulatorische Größen (Zinssätze, usw.) im Vergleich zum Basiswert realitätsnähere Mittelwerte gewählt.

- *Anpassungswert II*: Der dritte Ergebniswert enthält neben den bereits genannten solche Komponenten, die zwar kosten- und entscheidungsrelevant sind, aber nicht als direkte Ausgaben in der offiziellen Statistik ausgewiesen werden und als solche nur schwer zu quantifizieren sind.

### 3.3.7 Ermittlung der durchschnittlichen Schülerzahlen

Die Anzahl der Schüler wurde beim Statistischen Landesamt für die Schuljahre 01/02 und 02/03 erfragt und, wenn nötig, aufgrund der unterschiedlichen Zuordnung auf kommunaler Ebene zusätzlich überprüft. Die Datenbasis hinsichtlich der Schülerzahlen und deren einwandfreie Zuordnung wurde durch mündliche Rückfragen abgestimmt. Anzumerken ist, dass zwischen Bund, Ländern und Kommunen nicht nur Differenzen bei der Verwendung der Schülerzahlen, etwa aufgrund unterschiedlicher Abgrenzung der Schularten, auftreten. In gleicher Weise ist bei den Personalkosten für Lehrer und in anderen Bereichen teilweise eine ungenaue bzw. uneinheitliche Zuordnung zu den Schultypen festzustellen. Die hieraus resultierenden Unschärfen werden jedoch aufgrund der Berechnung von Durchschnittswerten weitgehend ausgeglichen und damit allenfalls nur zu geringen Verzerrungen führen.<sup>130)</sup> Da das Schuljahr nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, muss eine entsprechende Umrechnung der Schülerzahlen für den Erhebungszeitraum vorgenommen werden. Dafür soll ein gewichteter Wert über zwei Schuljahre gebildet werden.<sup>131)</sup> Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen ergab sich gemessen an den Schuljahren eine Gewichtung von 7/12 des Vorjahres zu 5/12 des nachfolgenden Jahres.

Die Zahlen sind in der angeführten Tabelle für Nordrhein-Westfalen wiedergegeben:

---

<sup>130)</sup> Vgl. Haug, R. (1996), S.19.

<sup>131)</sup> Vgl. Klein, H.E. (1999), S.4.

|                      | Stadt Bonn   | Stadt Düsseldorf | Stadt Hamm  | Stadt Köln   | Stadt Moers | Stadt Neuss | Stadt Oberhausen | Stadt Witten |
|----------------------|--------------|------------------|-------------|--------------|-------------|-------------|------------------|--------------|
| <b>Grundschulen</b>  | <b>11106</b> | <b>18728</b>     | <b>8525</b> | <b>35944</b> | <b>4275</b> | <b>6390</b> | <b>9211</b>      | <b>3911</b>  |
| <b>Hauptschulen</b>  | <b>2999</b>  | <b>5599</b>      | <b>3578</b> | <b>12070</b> | <b>1010</b> | <b>2329</b> | <b>2922</b>      | <b>1023</b>  |
| <b>Realschulen</b>   | <b>3850</b>  | <b>7072</b>      | <b>3079</b> | <b>12608</b> | <b>1204</b> | <b>2681</b> | <b>2874</b>      | <b>1640</b>  |
| <b>Gymnasien</b>     | <b>8453</b>  | <b>13018</b>     | <b>4705</b> | <b>23153</b> | <b>3380</b> | <b>4409</b> | <b>5216</b>      | <b>2647</b>  |
| <b>Förderschulen</b> | <b>1368</b>  | <b>3126</b>      | <b>1110</b> | <b>5568</b>  | <b>369</b>  | <b>699</b>  | <b>1021</b>      | <b>282</b>   |
| <b>Gesamtschulen</b> | <b>2905</b>  | <b>4168</b>      | <b>2300</b> | <b>9463</b>  | <b>3171</b> | <b>1764</b> | <b>4371</b>      | <b>2011</b>  |

Abb. 16: Gewichtete Schülerzahlen in den untersuchten Kommunen

### 3.4 Analyse der Ergebnisse

Die Ergebnisse liegen für allgemeinbildende Schulen in staatlich-kommunaler Trägerschaft vor und sind in den angeführten Tabellen dargestellt. Die maximalen Durchschnittskosten pro Schüler liegen bei 13.347,92€ und die geringsten bei 5.359,52 €. Die Kosten für das Schulsystem ändern sich von Stadt zu Stadt und von Jahr zu Jahr, abhängig davon, ob der Etat der Schule erweitert oder gekürzt wird.<sup>132)</sup> Der Kostenunterschied zwischen den Schularten lässt sich meist aus seiner Organisation erklären. Die Lehrer der höheren Schulen werden aufgrund ihrer tendenziell höheren Qualifizierung besser bezahlt. Weiterhin ergeben sich aus der aufwendiger zu erhaltenden Infrastruktur des längeren und stärker differenzierten Bildungsweges zusätzliche Kosten.<sup>133)</sup> Je nach Auslastung der Schulen können zudem erhebliche Unterschiede auftreten. Ergänzend sei auch darauf hingewiesen, dass Unterschiede bei dem Lehrer-Schüler-Verhältnis weitaus stärkeren Einfluss auf die Kosten haben, als die Unterschiede bei den Lehrergehältern. Berücksichtigt man den Sachverhalt, dass in Grundschulen im Vergleich zu den anderen Schultypen meist mehr Schüler auf einen Lehrer entfallen, kann es nicht verwundern, dass die hier ausgewiesenen Kosten pro Schüler wesentlich geringer ausfallen.<sup>134)</sup>

<sup>132)</sup> Vgl. Strevell, W.H. (1950), S.7.

<sup>133)</sup> Vgl. ebenda, S.12.

<sup>134)</sup> Vgl. ebenda, S.17.

#### **4. Schlusswort und kritische Würdigung**

Die Ergebnisse wurden auf Basis eines betriebswirtschaftlichen Kalkulationsansatzes ermittelt, wobei stets auf eine restriktive Bewertung Wert gelegt wurde. Insgesamt ist festzuhalten, dass die hier ermittelten Ergebnisse je Schulart sogar in höchster Ausprägung des Anpassungswertes II die Realität unterzeichnen. Werte zwischen 5.000,- € und 7.500,- € pro Schüler und Jahr exklusive der Förderschulen sind demnach als weitgehend kostendeckend anzunehmen. Angesichts der zwischen den Schularten differierenden Klassenstärken und Lehrverpflichtungen sowie des klassen- und schulart-spezifischen Unterrichtsumfangs ist es fraglich, ob eine Umverteilung auf die Schüler ein geeignetes Merkmal für die Darstellung der Kosten im schulischen Bereich darstellt. Entgegen den finanzstatistischen Veröffentlichungen erscheint es für eine Kostendarstellung weitaus sinnvoller zu sein, die entstandenen Kosten beispielsweise auf die geleisteten Unterrichtsstunden zu verteilen. Gerade mit Blick auf Rationalisierungsbestrebungen liefern Kosten auf Basis der erteilten Unterrichtsstunden eine verbesserte Grundlage, um entsprechende Effizienzdefizite herauszuarbeiten.

## **Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen, Verwaltungsanweisungen und sonstigen Rechnungslegungsnormen**

BBesG (2002): In der Fassung der Bekanntmachung vom 6. August 2002 (BGBl. I S.320), geändert durch Art. 10 VerbraucherschutzneuorgG v. 6.8.2002 (BGBl. I S.3082) und Art. 1, 2, 3 u. 13 BBVAnpG 2003/2004 v. 10.9.2003 (BGBl. I S.1798).

BeamtVG (1999): In der Fassung der Bekanntmachung vom 16. März 1999 (BGBl. I S.322, ber. S.847, S.2033) mit späteren Änderungen einschließlich der Änderung von Art. 4, 5, 6 u. 14 BBVAnpG 2003/2004 v. 10.9.2003 (BGBl. I S.1798).

BhV (2001): In der Fassung vom 1. November 2001 (GMBL. S.918).

EStG (1997): In der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S.821), mit späteren Änderungen einschließlich der Änderungen durch das Gesetz zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagssteuern vom 21.12.2000 (BGBl. I S.1978).

BVerfGE (1959): Herausgegeben von den Mitgliedern des Bundesverfassungsgerichts, Band 8, Nr.1, Tübingen.

## Internetquellen

NET-LEXIKON (Hrsg.)(2004): Sozialversicherung – Definition, Bedeutung, Erklärung im Lexikon, URL: <http://www.net-lexikon.de/Sozialversicherung.html>, Stand 15.02.2004.

PROF. DR. PETER KRAFT (2000): Der Schulhof,  
URL: <http://www.prof-kraft.de/schulhof/text.htm>, Stand 10.02.2004.

STADT NORDHORN (Hrsg.)(2004): Niederschrift über die Sitzung des Schulausschusses,  
URL: [http://www.nordhorn.de/downloads/Internet\\_Protokolle/PscA030916.PDF](http://www.nordhorn.de/downloads/Internet_Protokolle/PscA030916.PDF),  
Stand 02.02.2004.

MINISTERIUM FÜR SCHULE, JUGEND UND KINDER DES LANDES NORDRHEIN-WESTFALEN (HRSG.)(2004): Schulstatistik  
URL: <http://www.bildungsportal.nrw.de/BP/Schule/System/Statistik/index.html>  
Stand: 15.10.2004

TAXATOR24 (Hrsg.)(2004): Versicherungswert,  
URL: <http://www.taxator24.de/lexikon.htm#Versicherungswert>,  
Stand 02.02.2004.

## Literaturverzeichnis

- BAUMANN, T. (2003): Ausgaben je Schüler im Sekundarbereich II, in: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Wirtschaft und Statistik 4/2003.
- BERG, H. (1965): Ökonomische Grundlagen der Bildungsplanung, Forschungsbeiträge der Adolf-Weber-Stiftung, Band 1, Berlin.
- BÖHM, T. (1995): Grundriß des Schulrechts in Deutschland, Neuwied-Kriftel-Berlin.
- BREIDENSTEIN, W. (1997): Versorgungsempfänger des öffentlichen Dienstes am 1. Januar 1997, in: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Wirtschaft und Statistik 12/1997.
- COENENBERG, A. G. (1999): Kostenrechnung und Kostenanalyse, 4. Auflage, Landsberg am Lech.
- CORTINA, K. S., BAUMERT, J., LESCHINSKY, A., MAYER K. U. UND L. TROMMER (2003): Das Bildungswesen in der Bundesrepublik Deutschland, Reinbek bei Hamburg.
- EDDING, F. (1963): Ökonomie des Bildungswesens – Lehren und Lernen als Haushalt und als Investition, 1. Auflage, Freiburg im Breisgau.
- ELSER, W. UND O. KRAMER (1995): Grundriß des Schulrechts in Baden-Württemberg, 4. Auflage, Darmstadt.
- FINANZMINISTERIUM DES LANDES NORDRHEIN-WESTFALEN (2003): Versorgungsbericht des Landes Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf
- HARTMANN, H. (1969): Beamten- und Besoldungsrecht für Hochschullehrer und wissenschaftliche Beamte, 2. Auflage, Siegburg.
- HAUG, R. (1983): Die Ausgaben von staatlichen Schulen und freien Waldorfschulen im Vergleich, Die Entwicklung und Evaluation eines Untersuchungsverfahrens am Beispiel der Betriebsausgabensituation im Jahr 1978, überarbeitete Fassung einer Vorstudie, Frankfurt.
- HAUG, R. (1988): Schulausgaben im Vergleich, Entwicklung von Struktur und Niveau der durchschnittlichen Ausgaben pro Schüler von allgemeinbildenden öffentlichen Schulen in Baden-Württemberg 1978-1985, Frankfurt.
- HAUG, R. (1996): Schulausgaben im Vergleich VI, Struktur und Niveau der durchschnittlichen Ausgaben pro Schüler und der durchschnittlichen Personalausgaben pro Lehrervolldeputat von allgemeinen und beruflichen Schulen sowie Sonderschulen in staatlich-kommunaler und Freien Waldorfschulen in freier Trägerschaft in den Ländern der Bundesrepublik Deutschland von 1986 bis 1993, Frankfurt.

- HAUG, R. (1997): Schulausgaben im Vergleich VII, Struktur und Niveau der absoluten Ausgaben und der durchschnittlichen Ausgaben pro Schüler und der durchschnittlichen Personalausgaben pro Lehrervolldeputat von allgemeinen und beruflichen Schulen sowie Sonderschulen in staatlich-kommunaler Trägerschaft in den Ländern der Bundesrepublik Deutschland von 1986 bis 1994, Frankfurt.
- HECKEL, H. (1959): Die Städte und ihre Schulen, Stuttgart.
- HECKEL, H. (1958): Eine Grundordnung der deutschen Schule, Stuttgart.
- HEINHOLD, M. (1998): Kosten- und Erfolgsrechnung in Fallbeispielen, Stuttgart.
- HETMEIER, H.W. (2000): Methodische Probleme der Ermittlung von Ausgaben je Schüler, in: Weiß, M. und H. Weishaupt (Hrsg.): Bildungsökonomie und Neue Steuerung, Band 9, Frankfurt am Main.
- HETMEIER H.-W. (2003): Methodische Probleme der Ermittlung von Ausgaben je Schüler, ursprünglich in: Weiß, M. und H. Weishaupt (Hrsg.): Bildungsökonomie und neue Steuerung, Band 9, Frankfurt am Main; aktualisierte Fassung vom 19.03.2003 (unveröffentlicht).
- HETMEIER, H.W. UND P. BRUGGER (1997): Auswirkungen der Flexibilisierung und Globalisierung der Haushalte auf die Darstellung der Ausgaben für Bildung. Wissenschaft und Kultur in den Finanzstatistiken, in: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Wirtschaft und Statistik 7/1997.
- HEUBECK, K. UND B. RÜRUP (2000): Finanzierung und Altersversorgung des öffentlichen Dienstes: Probleme und Optionen, Frankfurt am Main.
- HOCHSTETTER, H. (1964): Gesetz zur Vereinheitlichung und Ordnung des Schulwesens in Baden-Württemberg, 9.Auflage, Stuttgart.
- JOOS-SACHSE, T. (2001): Controlling, Kostenrechnung und Kostenmanagement, Grundlagen – Instrumente – Neue Ansätze, Wiesbaden.
- KAHLERT, H. UND P. A. DÖRING (1973): Schulausgaben und Bildungskosten, Bildungsökonomische Analysen eines kameralistischen Budgets – dargestellt am Beispiel der Fachhochschule (Ingenieurschule) Furtwangen/ Schwarzwald, in: Deutsches Institut für Internationale Pädagogische Forschung (Hrsg.): Studien zur Ökonomischen Bildungsforschung, Band 1, Weinheim und Basel.
- KLEIN, H. E. (1999): Was kostet die Schule? – Was leistet die Schule?, 1999, 2.Auflage.
- KLOCK, J., SIEBEN, G. UND T. SCHILDBACH (1999): Kosten- und Leistungsrechnung, 8.Auflage, Düsseldorf.
- KONLE, M. (2003): Entwurf einer Konzeption für das potentialorientierte Kostenmanagement in Dienstleistungsunternehmen, Berlin.

- LÜMMEN, D., GRUNEFELD, H.-U. UND E. KEMPF (2003): Beamtenversorgung, Gesetzliche Regelungen und Private Altersvorsorge, 1.Auflage, Berlin.
- LÜNNEMANN, P. (1997): Ansatz für einen vollständigeren Nachweis der öffentlichen Bildungsausgaben in Deutschland: Verfahren zur Schätzung der Altersversorgung der Beamten, in: Wirtschaft und Statistik (Hrsg.): Statistisches Bundesamt, 12/1997.
- LÜNNEMANN, P. (1998): Methodik zur Darstellung der öffentlichen Ausgaben für schulische Bildung nach Bildungsstufen sowie zur Berechnung finanzstatistischer Kennzahlen für den Schulbereich, in: Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Wirtschaft und Statistik, 2/1998.
- LÜNNEMANN, P. UND H.-W. HETMEIER (1996): Methodik zur Abgrenzung, Gliederung und Ermittlung der Bildungsausgaben in Deutschland, in: Statistisches Bundesamt(Hrsg.): Wirtschaft und Statistik, 3/1996.
- MINZ, H. (2002): Praxis-Handbuch Beamtenversorgung: eine systematische Darstellung; mit aktueller Rechtsprechung, 1.Auflage, Regensburg, Berlin.
- OLMESDAHL, D. (1998): Rechnungswesen für budgetierte Schulen, Schulleiter-Handbuch, Band 86/1998, München.
- PATT, D. (1981): Schule – Verwaltung und Haushalt, Essen.
- PETRASCH, M. (1999): Die Alterssicherung der Beamten – Zugleich eine nähere Betrachtung des §14a Bundesbesoldungsgesetz, Würzburg.
- RECUM, VON H. (1969): Aspekte der Bildungsökonomie, Neuwied am Rhein.
- RING DEUTSCHER MAKLER E.V. (Hrsg.)(2002): Immobilienpreisspiegel 2002.
- SCHAICH, E. (1998): Schätz- und Testmethoden für Sozialwissenschaftler, 3.Auflage, München.
- SCHERRER, G. (2001): Kostenrechnung, in: Bea, F.X., Dichtl, E. und M. Schweitzer (Hrsg.)(2001): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Führung, 8.Auflage, Stuttgart.
- SCHIERENBECK, H. (2003): Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 16.Auflage, Oldenburg.
- SCHMIDT, J. (2002): Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung, Grundsatz der Wirtschaftlichkeit – Zielsetzung, Planung, Vollzug, Kontrolle – Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen – Kosten- und Leistungsrechnung, 6. Auflage, Berlin.
- SCHMIDT, P. (1999): Methodik zur Berechnung der Bildungsausgaben Deutschland im Rahmen der internationalen Bildungsberichterstattung, in: Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Wirtschaft und Statistik, 5/1999.

- SCHULBAUEMPFEHLUNG DES LANDES BADEN-WÜRTTEMBERG (1983): Sonderheft aus Kultus und Unterricht, Ausgabe Nr. 20, Villingen-Schwenningen.
- SCHWEITZER, M. UND H.-U. KÜPPER (1998): Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 7.Auflage, München.
- SIEBECK, T. (1989): Sozialversicherung und Beamtensicherung – hergebrachte Grundsätze – gegenwärtige Probleme, Sankt Augustin.
- SIEWERT, P. (1969): Ausgabenrechnung für Ganztagschulen, Stuttgart 1969.
- STAMER, H. (2000): Die Pflichten der Beamten sowie der Angestellten und Arbeiter im öffentlichen Dienst im Vergleich, Göttinger Studien zur Rechtswissenschaft, Band 1, Göttingen.
- STATISTISCHES BUNDESAMT (1999): Finanzen und Steuern Fachserie 14, Reihe 3 Rechnungsergebnisse, unter „Zuordnungsschlüssel für den Tabellenteil“ am Ende der Einzelbände.
- STATISTISCHES LANDESAMT BADEN-WÜRTTEMBERG (Hrsg.)(2003): Statistische Daten, Das Bildungswesen 2002, Stuttgart.
- STOTZ, H. UND H.-J. SCHMIDT (1999): Haushalt und Schule, Neues Steuerungsmodell, Budgetierung, Kostenrechnung, Neuwied-Kriftel-Luchterhand.
- STREVELL, W.H. (1950): Schulfinanzierung in Deutschland – Erhebungen über das Jahr 1948/49 in vier westdeutschen Ländern, Erziehungs- und Kulturabteilung der amerikanischen Hochkommission.
- THOMMEN, J.-P. UND A.-K. ACHLEITNER (2003): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre – Umfassende Einführung aus managementorientierter Sicht, 4.Auflage, Wiesbaden.