

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 23/2200 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

UITSPRAAK van 28 februari 2025 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 18 oktober 2023 ontvangen klacht met nummers 23/2200 Wtra AK en 23/2201 Wtra AK van
1. X1

wonende in [plaats1]

en

2. de stichting X2

gevestigd in [plaats1]

KLAGERS

advocaat: mr. W. Pors te Amsterdam

t e g e n

1. Y1

registeraccountant

en

2. Y2

registeraccountant

BETROKKENEN

beiden werkzaam in [plaats2]

advocaat: mr. I.C.E. Oosthoek-Spierings en mr. M.L. Batting te Den Haag

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de aanvullende stukken die klagers op 8 mei 2024 hebben overgelegd
- de op de zitting overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 24 mei 2024. Voor klagers is [X1] verschenen, bijgestaan door mr. A.T. Eisenmann. Betrokkenen zijn ook verschenen, bijgestaan door hun advocaten.

2. De uitspraak samengevat

Waarover gaat deze zaak?

2.1. Betrokkenen zijn werkzaam bij de Inspectie van het Onderwijs (hierna: de Inspectie). Op 28 januari 2022 heeft de Inspectie acht onderzoeksrapporten uitgebracht, waarin onder meer is geoordeeld dat de besteding van Rijksbekostiging voor het onderwijs door de acht onderzochte Onderwijsstichtingen niet rechtmatig is geweest. Volgens klagers zijn betrokkenen verantwoordelijk voor de daarin volgens hen opgenomen onjuistheden en onterechte beschuldigingen. Er is volgens klagers geen sprake van financieel wanbeheer bij de Onderwijsstichtingen, zoals in de onderzoeksrapporten is geconcludeerd. Het is ook niet juist dat financiële middelen die bestemd zijn voor het onderwijs een andere bestemming hebben gekregen.

De beslissing van de Accountantskamer.

2.2. De klacht is grotendeels ongegrond, omdat niet steeds aannemelijk is geworden dat betrokkenen in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid hebben gehandeld. Op een aantal punten zijn betrokkenen wel tekortgeschoten. Daarom krijgen betrokkenen een waarschuwing.

3. De feiten

3.1. [Y2] is sinds 1991 ingeschreven in het accountantsregister van de NBA en [Y1] sinds 2018. Zij zijn beiden werkzaam bij de Inspectie in [plaats2].

3.2. Klager 1, [X1], is enig bestuurder van klager 2, stichting [X2] (hierna: [X2]). [X1] heeft zich sinds 2011 beziggehouden met de oprichting van scholen voor voortgezet persoonlijk onderwijs in verschillende gemeenten. Volgens de schoolvisie wordt onderwijs gegeven in kleine(re) klassen van maximaal 16 leerlingen, met veel onderwijstijd en huiswerk op school en extra begeleiding door docenten. Door de jaren heen zijn acht scholen in acht gemeenten van start gegaan. Het bevoegd gezag in de zin van de Wet op het voortgezet onderwijs (WVO[1]) ligt bij de volgende onderwijsstichtingen:

- [de Stichting][plaats1];
- [de Stichting] [plaats3];
- [de Stichting] [plaats4];
- [de Stichting] [plaats5];
- [de Stichting] [plaats6];
- [de Stichting] [plaats7];
- [de Stichting] [plaats8];

- [de Stichting] [plaats2].

[X1] maakte tot 7 juni 2022 deel uit van het bestuur van elk van deze stichtingen (hierna: [de Stichting] gevolgd door de plaatsnaam). Hierna worden de stichtingen tezamen aangeduid met de Onderwijsstichtingen.

3.3. [de Stichting] in [plaats1], die een ANBI-status had, is een zogenoemde steunstichting voor de acht Onderwijsstichtingen (hierna: [de Stichting] ANBI). [X1] is bestuurder van [de Stichting] ANBI. [X2] ontwikkelde onderwijs- en ICT-middelen voor de [de Stichting]-scholen. Deze middelen en diensten stelde [X2] tegen vergoeding ter beschikking aan de Onderwijsstichtingen.

3.4. De Inspectie oefent het toezicht op scholen voor voortgezet onderwijs uit in de zin van artikel 3 van de Wet op het onderwijstoezicht (hierna: WOT). Zij ziet toe op de naleving van de bij of krachtens een onderwijswet gegeven voorschriften en bevordert (de kwaliteit van) het onderwijs en het bestuur van de instellingen. De Directie Rekenschap en Juridische Zaken van de Inspectie, waar betrokkenen werkzaam zijn, oefent het financieel toezicht op het bekostigde onderwijs uit.

3.5. Op 4 juli 2019 heeft de Inspectie een rapport vastgesteld inzake het vierjaarlijks *'Onderzoek bestuur en school'* bij [de Stichting] [plaats4], nadat een eerdere versie van het rapport door de Inspectie was ingetrokken naar aanleiding van een vonnis in kort geding van 25 oktober 2018. In 2020 heeft de Inspectie vervolgens een regulier vierjaarlijks *'Onderzoek bestuur en school'* uitgevoerd en een specifiek onderzoek naar het financieel beheer bij ieder van de acht Onderwijsstichtingen. De Inspectie heeft in acht rapporten van 15 april 2021 het financieel beheer bij deze stichtingen als onvoldoende beoordeeld en een herstelopdracht gegeven. De rapporten (*'Specifiek Onderzoek Rekenschap – Financieel bestuurlijk onderzoek'*) gaven aanleiding voor een vervolgonderzoek.

3.6. Het vervolgonderzoek door de Inspectie is in juni 2021 van start gegaan met het opvragen van documentatie, zoals bankafschriften en inkoopfacturen, en het afleggen van een locatiebezoek. Naderhand zijn vragenlijsten ingevuld en op 15 oktober 2021 heeft een vervolggesprek met het bestuur plaatsgevonden. Ook de controlerend accountant, [A] RA, heeft vragenlijsten ingevuld. De Inspectie heeft op 23 december 2021 haar conceptrapporten aan de Onderwijsstichtingen gestuurd om gelegenheid te bieden een eigen zienswijze in te dienen. De Onderwijsstichtingen hebben om uitstel verzocht en gekregen, maar een volgend uitstelverzoek heeft de Inspectie afgewezen. De Onderwijsstichtingen hebben hun termijn ongebruikt laten verstrijken, waarna de Inspectie, in de persoon van ir. [B], de rapporten heeft vastgesteld op 28 januari 2022 (hierna: de Onderzoeksrapporten). De daarna ontvangen zienswijze van 16 februari 2022 heeft de Inspectie tezamen met de rapporten gepubliceerd.

3.7. In de Onderzoeksrapporten zijn de volgende onderzoeksvragen geformuleerd:

'Is er sprake van deugdelijk financieel beleid?'

Het nader onderzoek is uitgevoerd aan de hand van de onderstaande deelvragen.

1. *Continuïteit: wat is de financiële positie van [de Stichting1] [plaatsnaam]? En is er sprake van een bedreiging van de financiële continuïteit als gevolg van het gevoerde huisvestingsbeleid en de (mede) in dat kader gevoerde transacties?*

2. *Rechtmatigheid: zijn de transacties die door de bestuurder namens [de Stichting1] [plaatsnaam] zijn verricht in het kader van het uitgevoerde huisvestingsbeleid en de (mede) in dat kader*

gevoerde transacties rechtmatig?

3. *Bestuur en organisatie: Is er sprake van een deugdelijk financieel beheer en een adequate governance?'*

3.8. De Minister van Primair en Voortgezet Onderwijs (hierna: de Minister) heeft op 15 april 2022 een voorgenomen besluit bekendgemaakt, waarin hij aan het bestuur van elk van de Onderwijsstichtingen een aanwijzing geeft als bedoeld in artikel 103g van de WVO[2]. [X1] heeft in het voorgenomen besluit aanleiding gezien om het bestuur van elk van de Onderwijsstichtingen over te dragen aan door de Minister voorgestelde bestuurders.

3.9. Bij notariële akte van 29 december 2022 zijn de Onderwijsstichtingen gefuseerd tot [de Stichting2], waarbij [de Stichting1] [plaats4] de verkrijgende stichting was.

4. De klacht

4.1. Betrokkenen hebben volgens klagers gehandeld in strijd met de voor hen geldende gedrags- en beroepsregels. In hoofdlijnen gaat de klacht over de acht Onderzoeksrapporten van de Inspectie van 28 januari 2022.

4.2. Klagers hebben hun klacht niet opgedeeld in duidelijk omschreven klachtonderdelen en verhalenderwijs hun beklag gedaan. Aan de hand van de daarin opgenomen verwijten heeft de Accountantskamer voor de leesbaarheid van de beslissing een indeling van de klacht gemaakt waarbij zoveel mogelijk de indeling in de paragrafen van het klaagschrift is gevolgd. Klagers verwijten betrokkenen het volgende:

- a. Betrokkenen hebben ten onrechte toegestaan dat de Onderzoeksrapporten zijn vastgesteld door een niet-accountant.
- b. Betrokkenen hebben onjuiste bevindingen gerapporteerd inzake de financiering van de huisvesting door de Onderwijsstichtingen.
- c. Betrokkenen hebben onjuiste bevindingen geformuleerd inzake de economische eigendom van het schoolgebouw van [de Stichting1] [plaats4] en concluderen in die casus ten onrechte dat sprake is van financieel wanbeheer.
- d. Het Onderzoeksrapport [de Stichting1] [plaats4] kent een aantal andere onjuiste bevindingen en conclusies.
- e. De oordelen en conclusies inzake de vrijwillige ouderbijdragen zijn onjuist.
- f. De bewering dat [X2] financieel voordeel heeft behaald of ongerechtvaardigd verrijkt is met transacties en (financiële) constructies is een ernstige beschuldiging die niet is onderbouwd.

- g. De beschuldiging dat [X1] persoonlijk financieel voordeel heeft behaald is niet feitelijk onderbouwd.
- h. Betrokkenen hebben in strijd gehandeld met de fundamentele beginselen en geen professionele oordeelsvorming toegepast. Ook hebben zij in strijd gehandeld met de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO).

Binnen deze klachtonderdelen kunnen vaak subklachtonderdelen worden onderscheiden. Die zullen bij de bespreking ervan worden opgesomd.

5. De beoordeling

Vooraf: het toetsingskader.

5.1. De klacht gaat over Onderzoeksrapporten die door de Inspectie[3] zijn vastgesteld. De betrokkenheid van betrokkenen blijkt niet rechtstreeks uit de Onderzoeksrapporten; ze zijn bijvoorbeeld niet door hen ondertekend en hun namen staan er niet in vermeld. Gelet daarop – en gelet op het gevoerde verweer – is het de vraag in hoeverre sprake is van tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen of nalaten dat betrokkenen kan worden toegerekend, nu de klacht voornamelijkbetrekking heeft op de inhoud en totstandkoming van de Onderzoeksrapporten. Aangaande dit toetsingskader overweegt de Accountantskamer het volgende.

5.2. Ter zitting hebben betrokkenen de volgende toelichting gegeven op de totstandkoming van de Onderzoeksrapporten. De rapporten over het financieel beheer van de Onderwijsstichtingen van 15 april 2021 gaven aanleiding voor het ingestelde onderzoek. Ir. [B] was formeel degene die de opdracht gaf tot het verrichten van dit nader onderzoek. [Y1] heeft in april 2021 een vertrekkend collega opgevolgd. Daarnaast was mr. [C] aangehaakt voor de juridische expertise. Nadat in de zomer van 2022 bleek dat sprake was van complexe materie, onder meer vanwege de omvangrijke administratie van de acht verschillende scholen, heeft [Y1] aangedrongen op uitbreiding van het team. Ook [Y2] is toen betrokken geraakt. De rapporten zijn hoofdzakelijk door betrokkenen en [C] geschreven, waarna ze intern nog in consultatie zijn geweest bij andere financieel inspecteurs en juristen (voor tegenlezen en ‘*challenges*’). Er was geen ‘hoofdonderzoeker’; [Y1], [Y2] en [C] hadden een gelijkwaardige rol in het onderzoeks- en rapportageproces.

5.3. Betrokkenen hebben ter zitting verklaard dat zij ten volle achter de Onderzoeksrapporten staan. Er waren geen afwijkende opinies. De discussiepunten zijn ook telkens doorgesproken met [B].

5.4. De Accountantskamer concludeert dat betrokkenen de primair aangewezenen waren om de feiten te verzamelen (het onderzoeksproces). Bij het onderzoek hebben betrokkenen hun kennis en kunde als accountant moeten inzetten omdat het onderzoek, gegeven de te beantwoorden drie deelvragen, vooral financieel-administratief van aard was. Hieraan doet niet af dat ook andere medewerkers, zoals een jurist, erbij waren betrokken. Vanwege hun directe betrokkenheid als accountants bij het onderzoek en de daaruit voortvloeiende rapportage en omdat betrokkenen volledig achter de inhoud van de Onderzoeksrapporten staan, is de Accountantskamer van oordeel dat sprake is van persoonlijk handelen van betrokkenen bij de totstandkoming van de

Onderzoeksrapporten en dat de inhoud ervan – voor zover in deze procedure van belang – aan betrokkenen kan worden toegerekend. Hun handelen kan in deze tuchtprocedure dan ook worden beoordeeld. Het andersluidende verweer (dat de klacht niet ziet op persoonlijk handelen of nalaten door betrokkenen, maar louter op de inhoud van de Onderzoeksrapporten) wordt daarom verworpen.

5.5. De maatstaf voor de tuchtrechtelijke beoordeling vult de Accountantskamer verder in aan de hand van de ontwikkelde rechtspraak. In de uitspraken van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB) van 15 november 2016 (ECLI:NL:CBB:2016:380 en ECLI:NL:CBB:2016:389) is ten aanzien van een accountant die optrad als gerechtelijk deskundige geoordeeld dat een tuchtrechtelijke procedure er niet toe strekt om de inhoud of de wijze van totstandkoming van een deskundigenbericht, opgesteld in het kader van een civielrechtelijke procedure, opnieuw en integraal te onderzoeken. Wat beoordeeld moet worden is of de accountant bij het opstellen van zijn deskundigenbericht al of niet in strijd heeft gehandeld met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels[4]. In de uitspraak van 4 december 2018 heeft het CBB deze maatstaf ook van toepassing geacht ten aanzien van de tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid van een accountant die als buitengewoon opsporingsambtenaar werkzaam is en in dat kader een proces-verbaal van verdenking opstelt, dat bedoeld is voor gebruik in een strafrechtelijke onderzoeksprocedure (ECLI:NL:CBB:2018:650). De Accountantskamer is van oordeel dat deze maatstaf gelet op deze rechtspraak ook moet worden toegepast op de werkzaamheden die betrokkenen als financieel toezichthouders hebben verricht en waarvan de resultaten zijn vastgelegd in de Onderzoeksrapporten.

5.6. Als accountants zijn betrokkenen gebonden aan de fundamentele beginselen, genoemd in artikel 2 van de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA). Al deze fundamentele beginselen geven invulling aan de verantwoordelijkheid van de accountant om te handelen in het algemeen belang. Daarbij dient de inkleuring van de fundamentele beginselen mede te worden bepaald met inachtneming van de hoedanigheid waarin de accountant optreedt, hier: als financieel inspecteur[5]. De toezichthoudende taak die betrokkenen als medewerkers van de Inspectie hebben, brengt noodzakelijkerwijs mee dat zij feiten en omstandigheden moeten onderzoeken en daarbij – soms complexe – wet- en regelgeving moeten uitleggen en toepassen. Betrokkenen dienen daarbij de fundamentele beginselen in acht te nemen en professionele oordeelsvorming toe te passen. Van betrokkenen mag daarom worden verlangd dat zij een volledig en zorgvuldig onderzoek instellen, alvorens op basis daarvan een standpunt in te nemen. De tuchtrechtelijke grens wordt (pas) overschreden, als betrokkenen een standpunt hebben ingenomen dat niet of onvoldoende wordt gedragen door de uitkomsten van het onderzoek of niet berust op een verdedigbare uitleg en toepassing van wet- en regelgeving. Dit geldt temeer nu de uitkomsten van het onderzoek en de naar aanleiding daarvan getrokken conclusies en ingenomen standpunten voor de Inspectie of de Minister aanleiding kunnen zijn voor het treffen van (handhavings-)maatregelen die verstreckende gevolgen kunnen hebben voor de betrokken onderwijsinstellingen en bestuurders. Bij de beoordeling of sprake is van een verdedigbare uitleg moet worden vastgesteld of betrokkenen – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs konden en mochten menen dat hun uitleg en toepassing juist was. Een ingenomen standpunt mag niet bewust onjuist of misleidend, ergo te kwader trouw zijn of naar zijn aard bezien door een objectieve,

redelijk goed geïnformeerde derde, die over alle informatie beschikte, zal worden opgevat als het accountantsberoep in diskrediet brengend. Daarbij geldt verder als uitgangspunt dat betrokkenen in beginsel mogen afgaan op de deskundigheid van collega's van andere disciplines, zoals die van een jurist. De Accountantskamer overweegt verder dat haar toetsingsruimte niet wordt beperkt doordat de Inspectie degene is die de Onderzoeksrapporten uiteindelijk vaststelt en er (bestuursrechtelijke) gevolgen aan verbindt. Zie in dit verband CBb 25 juli 2014, ECLI:NL:CBB:2014:303[6]. Wel zal de Accountantskamer, waar dat aangewezen is, ermee rekening houden dat de Onderzoeksrapporten in een multidisciplinair team tot stand zijn gekomen, zodat niet alle bevindingen en beweringen steeds rechtstreeks en alleen aan betrokkenen toe te rekenen zijn.

5.7. Met inachtneming van dit toetsingskader zal de Accountantskamer de klacht beoordelen. Daarbij merkt de Accountantskamer nog op dat het aan klagers is om in een tuchtprocedure de klacht aannemelijk te maken; zij moeten de klacht en hun standpunten niet alleen beschrijven, maar ook voldoende onderbouwen. Klagers hebben ter zitting nieuwe verwijten geformuleerd, met name ter zake van schending van het beginsel van hoor/wederhoor en Standaard 3000D, die de Accountantskamer aanmerkt als een uitbreiding van de klacht. De Accountantskamer zal deze nieuwe verwijten niet beoordelen, omdat betrokkenen zich er niet op hebben kunnen voorbereiden. Een uitbreiding van de klacht ter zitting is in beginsel niet toegestaan en er zijn geen omstandigheden gesteld of gebleken die tot een afwijking hiervan leiden.

Klachtonderdeel a. Betrokkenen hebben ten onrechte toegestaan dat de Onderzoeksrapporten zijn vastgesteld door een niet-accountant.

5.8. Klagers hebben het volgende aangevoerd. Op grond van artikel 6.3, zesde lid, van de Comptabiliteitswet 2016 (hierna: Cw) moet een onderzoek, zoals in deze zaak centraal staat, plaatsvinden onder verantwoordelijkheid van een registeraccountant. De Onderzoeksrapporten zijn echter vastgesteld en ondertekend door [B], die geen registeraccountant is. Betrokkenen zijn feitelijk verantwoordelijk voor de inhoud van de Onderzoeksrapporten, maar hun betrokkenheid wordt in strijd met de Cw niet vermeld in de Onderzoeksrapporten. Betrokkenen hadden volgens klagers daarom niet mogen toestaan dat de Onderzoeksrapporten zijn vastgesteld en gepubliceerd.

5.9. Klachtonderdeel a. is naar het oordeel van de Accountantskamer ongegrond.

5.9.1. In de eerste plaats hebben betrokkenen onbetwist gesteld dat hun onderzoekswerkzaamheden zijn gebaseerd op de WOT, waarop (ook) de Algemene wet bestuursrecht, hoofdstuk 5, van toepassing is. Daarin zijn toezichtbepalingen opgenomen, waarvan de Inspectie zich in voorkomend geval kan bedienen.

5.9.2. In de tweede plaats, zo het onderzoek van de Inspectie wel op de Cw gebaseerd zou zijn, merkt de Accountantskamer op dat sprake lijkt te zijn van een fout/verschrijving in de wettekst. In artikel 6.3, vierde lid, van de Cw is bepaald dat de betreffende Minister bevoegd is, voor zover hij dat nodig acht voor het uitoefenen van het toezicht, bij alle onderdelen van de onder toezicht staande rechtspersonen alle goederen, administraties, documenten en andere informatiedragers te onderzoeken. Volgens artikel 6.3, zesde lid, Cw worden de bevoegdheden uit het vierde lid

uitgeoefend onder verantwoordelijkheid van een registeraccountant. Naar het oordeel van de Accountantskamer heeft de wetgever op deze plaats bedoeld te verwijzen naar het vijfde lid. In het vijfde lid is namelijk een bevoegdheid aan de Minister gegeven om inzage te vorderen in de controleprogramma's en dossiers van de controlerend accountant. Het ligt voor de hand dat juist een dergelijke inzage geschiedt onder verantwoordelijkheid van een registeraccountant en niet de inzage in de gegevens die niet noodzakelijkerwijs van een accountant afkomstig zijn. Steun hiervoor vindt de Accountantskamer in de Memorie van Toelichting[7], waarin staat vermeld: *'Het zesde lid bepaalt dat de bevoegdheden die in het vijfde lid zijn genoemd, namens de Minister worden uitgevoerd door de accountant, als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek'*. Van die bevoegdheid hebben de Inspectie noch betrokkenen gebruik gemaakt. Betrokkenen hebben toegelicht dat zij de Onderwijsstichtingen om informatie hebben verzocht en dat zij werden doorverwezen naar de instellingsaccountant. Aan [A] zijn op 11 januari 2022 vragen gesteld die zij op 15 januari 2022 heeft beantwoord. Niet aannemelijk is geworden dat gebruik is gemaakt van de bevoegdheid op grond van art. 6.3 lid 5 Cw. De inzage en verstrekking van gegevens door [A] geschiedde op vrijwillige basis en dus niet op grond van de Cw. Voor werkzaamheden op grond van het vierde lid vereist de Cw geen toezicht door een registeraccountant.

Klachtonderdeel b. Betrokkenen hebben onjuiste bevindingen gerapporteerd inzake de financiering van de huisvesting door de Onderwijsstichtingen.

5.10. Volgens klagers hebben betrokkenen in de Onderzoeksrapporten verscheidene onjuiste en misleidende bevindingen gerapporteerd inzake de financiering van de huisvesting van de scholen. De Accountantskamer onderscheidt hierin zes subklachtonderdelen die hierna zullen worden besproken:

1. Betrokkenen hebben de catch-22-situatie waarin de Onderwijsstichtingen zich bevonden miskend. Zij hebben geen melding gemaakt van de niet-meewerkende gemeenten [plaats3], [plaats4], [plaats6] en [plaats7].
2. Betrokkenen wekken ten onrechte de indruk dat álle onderlinge betalingen door de Onderwijsstichtingen zijn gedaan ten behoeve van de huisvesting.
4. Betrokkenen hebben ten onrechte gesteld dat de Onderwijsstichtingen geen overschot op de exploitatie hadden en hebben artikel 99 van de WVO onjuist toegepast.
7. Betrokkenen hebben in de Onderzoeksrapporten niet vermeld dat een bedrag van € 15.996.364 dat in huisvesting is geïnvesteerd, betaald zal worden vanuit de bedragen die worden ontvangen uit de doordecentralisatie.
11. De in de Onderzoeksrapporten afzonderlijk genoemde geldstromen komen niet overeen met de totaalbedragen en er is sprake van dubbeltellingen.
16. Betrokkenen hebben niet vermeld dat de Onderwijsstichtingen het voornemen hadden te fuseren en hebben de gevolgen van die fusie niet in kaart gebracht.

Ad b.1. Betrokkenen hebben de catch-22-situatie waarin de Onderwijsstichtingen zich bevonden miskend. Zij hebben geen melding gemaakt van de niet-meewerkende gemeenten [plaats3], [plaats4], [plaats6] en [plaats7].

Ad b.4. Betrokkenen hebben in de Onderzoeksrapporten niet vermeld dat een bedrag van € 15.996.364 dat in huisvesting is geïnvesteerd, betaald zal worden vanuit de bedragen die worden ontvangen uit de doordecentralisatie.

Ad b.6. Betrokkenen hebben niet vermeld dat de Onderwijsstichtingen het voornemen hadden te fuseren en hebben de gevolgen van die fusie niet in kaart gebracht.

5.10.1. Klagers hebben uitgebreid toegelicht hoe de organisatiestructuur van [de Stichting1] ANBI en de acht Onderwijsstichtingen tot stand is gekomen, dat dit te maken heeft met de onderwijswetgeving en de (door hen gestelde) onjuiste interpretatie daarvan door de Minister. Eén van de problemen waar klagers mee te maken hadden, hangt samen met de bepaling in artikel 66, vierde lid, van de WVO. Daaruit volgt dat er moet zijn voorzien in huisvesting en dat een school daadwerkelijk van start moet gaan vóórdat de school aanspraak kan maken op Rijksbekostiging. Ofwel: om een school te beginnen is een gebouw nodig en om een gebouw te kunnen krijgen is geld nodig, maar aanspraak op Rijksbekostiging ontstaat pas als er leerlingen zijn ingeschreven, en daar is eerst een gebouw voor nodig. Klagers noemen dit een catch-22-situatie (een paradoxale situatie waarin het onmogelijk is om een gewenste uitkomst te bereiken doordat de 'regels' dat vanwege tegenstrijdigheden niet toelaten). Financiële instellingen zijn niet bereid om de huisvesting van scholen te financieren. Om de nieuwe scholen toch te kunnen financieren, hebben klagers de financiering van de huisvesting laten lopen via de al bestaande Onderwijsstichtingen en het door hen opgebouwde 'reservevermogen' via [de Stichting1] ANBI en via [X2]. Klagers menen dat betrokkenen deze catch-22-situatie volledig hebben miskend in de Onderzoeksrapporten. De Onderwijsstichtingen hebben € 15.996.364 geïnvesteerd in huisvesting. Dat bedrag zal uiteindelijk worden terugbetaald via de bijdragen die de gemeenten [plaats3], [plaats4], [plaats6] en [plaats7] betalen in het kader van de doordecentralisatie[8]. Betrokkenen hebben dat echter ten onrechte onvermeld gelaten in de Onderzoeksrapporten, net zoals zij onvermeld hebben gelaten dat deze gemeenten de Onderwijsstichtingen hebben tegengewerkt in het verkrijgen van huisvesting. In dat kader verwijzen klagers naar een aantal gerechtelijke uitspraken. Tot slot klagen klagers erover dat in de Onderzoeksrapporten niets is vermeld over de voorgenomen fusie. De Onderwijsstichtingen zouden fuseren, waarbij de verkrijgen[de Stichting1] alle rechten en verplichtingen van de verdwijnen[de Stichting1]en onder algemene titel verkrijgt. Als gevolg daarvan zouden de vorderingen over en weer tussen de oorspronkelijke acht schoolstichtingen tenietgaan door schuldvermenging als bedoeld in artikel 6:161 van het Burgerlijk Wetboek (BW).

5.10.2. De Accountantskamer overweegt als volgt. Klagers noemen een aantal onderwerpen die volgens hen ook in de Onderzoeksrapporten betrokken hadden moeten worden. Naar het oordeel van de Accountantskamer miskennen zij echter wat de onderzoeksvraag voor de Inspectie was[9], aan welk onderzoek betrokkenen hebben meegewerkt. De Inspectie heeft de wettelijke taak om vast te stellen of de Rijksbekostiging rechtmatig is besteed. Klagers schetsen omstandigheden die invloed hebben op de wijze waarop zij Rijksbekostiging aanwenden, namelijk door onderlinge

bijdragen die het mogelijk maken om huisvesting aan te kopen en te financieren. Maar klagers hebben niet aannemelijk gemaakt dat die omstandigheden moeten meewegen bij de beoordeling van de rechtmatigheid van de bestedingen. Een veronderstelde catch-22-situatie rechtvaardigt niet het afwijken van de rechtmatigheidsvoorwaarden voor Rijksbekostiging. Betrokkenen valt dus niet te verwijten dat zij deze omstandigheden niet hebben opgenomen in de Onderzoeksrapporten.

5.10.3. Voorgaande geldt ook voor de (in het klaagschrift niet-onderbouwde) beweringen dat de investeringen in huisvesting uiteindelijk zullen worden voldaan uit de doordecentralisatie-bijdragen en dat de gemeenten onvoldoende meewerkten aan het voorzien in huisvesting. De stelling van klagers dat het totaal in huisvesting geïnvesteerde bedrag van afgerond € 16 mln. betaald kan worden uit de bedragen die uit hoofde van de doordecentralisatie van een viertal gemeenten worden ontvangen, doet ook niet ter zake, omdat het erom gaat dat Rijksbekostiging is gebruikt voor huisvesting van andere Onderwijsstichtingen wat volgens de verdedigbare uitleg die betrokkenen eraan hebben gegeven in strijd is met artikel 99 WVO[10]. Het was niet aan betrokkenen om in de Onderzoeksrapporten alle ins en outs te beschrijven van de keuzes die de Onderwijsstichtingen hebben gemaakt, laat staan om de rechtvaardiging daarvoor te zoeken. Het is dus ook niet fout, laat staan tuchtrechtelijk verwijtbaar, dat in de Onderzoeksrapporten niet is opgenomen dat de personele lasten lager lagen dan gemiddeld in het voortgezet onderwijs en dat dit zou komen door een besparing op overheadkosten en niet op personele lasten, wat klagers in het klaagschrift randnummer 79 stellen. Klagers vinden het aldaar '*bizar*' dat in het Onderzoeksrapport [de Stichting1] [plaats8] is vermeld dat er recent weinig is geïnvesteerd in huisvesting. Waar dit in het Onderzoeksrapport is gerapporteerd en waarom dit bizar zou zijn (de Accountantskamer begrijpt: onvolledig) hebben klagers niet toegelicht. De voorgenomen fusie had nog niet plaatsgevonden in de onderzoeksperiode, en betrokkenen hoefden daarop niet vooruit te lopen. Al met al valt voor de Accountantskamer niet in te zien dat betrokkenen al deze onderwerpen hadden moeten opnemen in de Onderzoeksrapporten.

5.10.4. De klachsubonderdelen b.1, b.4 en b.6 zijn ongegrond.

Ad b.2. Betrokkenen wekken ten onrechte de indruk dat álle onderlinge betalingen zijn gedaan ten behoeve van de huisvesting.

Ad b.3. Betrokkenen hebben ten onrechte gesteld dat de Onderwijsstichtingen geen overschot op de exploitatie hadden en hebben artikel 99 WVO onjuist toegepast.

5.10.5. De Accountantskamer stelt bij de beoordeling van deze klachsubonderdelen het volgende voorop. Zoals bij 5.10.1 aan de orde is gekomen, hebben de acht Onderwijsstichtingen en [de Stichting1] ANBI onderling bijdragen gedaan, onder meer om huisvesting mogelijk te maken. Het bestuur van deze stichtingen stelde zich op het standpunt dat deze onderlinge bijdragen zijn toegestaan op grond van artikel 99 WVO. Tussen klagers en de Inspectie bestaat verschil van inzicht over de interpretatie en toepassing van dat artikel, met name de leden 3 en 6. Over dit verschil van inzicht gaan de subklachtonderdelen b.2 en b.3.

5.10.6. De Onderzoeksrapporten vangen aan met een samenvatting van de oordelen over het financiële beheer. Per Onderwijsstichting is opgenomen welke bijdragen de onderzochte stichting aan andere Onderwijsstichtingen heeft verstrekt en welke gevolgen die bijdragen hebben gehad voor het financiële beheer van de onderzochte stichting. Inzake [de Stichting1] [plaats5] wordt bijvoorbeeld geoordeeld dat de financiële continuïteit ernstig in gevaar is gebracht. *‘Deze zorgwekkende financiële positie van [de Stichting1] [plaats5] is ontstaan doordat de bestuurder van [de Stichting1] [plaats5] in 2020 voor in totaal € 675.000 aan bijdragen (schenkingen) heeft overgemaakt naar [de Stichting1] [plaats7] en [de Stichting1] [plaats4]. Deze bijdragen zijn gebruikt voor de financiering van de huisvesting van deze [de Stichting1]-scholenstichtingen’.* Betrokkenen wekken volgens klagers ten onrechte de indruk dat álle onderlinge bijdragen zijn gedaan ten behoeve van het voorzien in nieuwe huisvesting. Dat is volgens hen niet juist. Zo ontving [de Stichting1] [plaats1] een bedrag van € 485.200 aan onderlinge bijdragen, maar zij beschikte niet over eigen huisvesting. Haar school zit in een pand dat door de gemeente beschikbaar is gesteld. Het is daarom uitgesloten dat [de Stichting1] [plaats1] het ontvangen bedrag heeft besteed aan haar huisvesting. De bijdragen die [de Stichting1] [plaats1] aan [de Stichting1] [plaats3] en [de Stichting1] [plaats6] beschikbaar heeft gesteld, zijn deels besteed aan onderhoud, dus aan exploitatiekosten en niet aan huisvestingskosten. Een onderlinge bijdrage in de exploitatiekosten is volgens artikel 99, zesde lid, WVO toegestaan, aldus klagers.

5.10.7. De Accountantskamer overweegt als volgt. Het door klagers genoemde bedrag van € 485.200 is als zodanig niet opgenomen in het Onderzoeksrapport [de Stichting1] [plaats1]. Kennelijk hebben klagers het oog op de bevindingen in paragraaf 2.5.5 van het Onderzoeksrapport, waarin het volgende is opgenomen:

‘In 2020 heeft [de Stichting1] [plaats1] een negatieve rentabiliteit van 6,3 procent gerapporteerd (2019: 26,5 procent negatief), deze rentabiliteit is gebaseerd op een verantwoording van baten en lasten waarin:

- *bijdragen vanuit verbonden [de Stichting1]-stichtingen in 2020 van € 482.700 (2019: € 2.500)[11], die gebruikt worden voor de betalingen van huisvestingsinvesteringen en de reguliere exploitatie van [de Stichting1] [plaats1], verantwoord worden als baten. Deze bijdragen geven een vertekend beeld van de (operationele) rentabiliteit van de school. Het betreft immers eenmalige bijdragen die zijn verstrekt. Doordat deze geen structureel karakter hebben zegt dit niets over de toekomstig te realiseren rentabiliteit van de school;*
- *betaalde bijdragen (schenkingen) aan verbonden [de Stichting1]stichtingen in 2020 van € 1.306.965 (2019: € 1.311.654). Deze bijdragen worden gebruikt voor de betalingen van huisvestingsinvesteringen en de reguliere exploitatie van deze andere [de Stichting1]-scholenstichtingen. Deze bijdragen worden in de overige lasten verantwoord. Deze bijdragen van [de Stichting1] [plaats1] geven een vertekend beeld van de exploitatie van de school omdat het geen structurele uitgaven betreft en ze maken ook geen onderdeel uit van de eigen exploitatie van de school;*
- *de overige lasten in 2020 van € 1.610.495 beduidend lager zijn dan de voor 2020 begrote overige lasten van € 600.000. Over dit verschil wordt geen toelichting verstrekt’.*

5.10.8. Ter zitting hebben betrokkenen toegelicht dat zij hebben vastgesteld dat [de Stichting1] [plaats1] in 2020 € 482.700 heeft ontvangen van andere Onderwijsstichtingen. [de Stichting1] [plaats1] heeft die bijdrage inderdaad niet gebruikt voor investeringen in eigen huisvesting, aangezien zij niet over een eigen pand beschikte. Het bedrag is gebruikt om onderlinge bijdragen te kunnen doen aan andere Onderwijsstichtingen, die de ontvangen bijdrage aanwendden voor hun huisvesting. Ook kwam het voor dat een Onderwijsstichting een rekening rechtstreeks aan de aannemer, die de school bouwde voor een andere Onderwijsstichting, voldeed.

5.10.9. Deze toelichting van betrokkenen op de onderzoeksbevindingen inzake [de Stichting1] [plaats1] is door klagers niet weersproken en is bovendien niet strijdig met de formulering in het rapport (taalkundig kan het 'van [de Stichting1] [plaats1]' in de tekst na de eerste geciteerde bullet wel worden betrokken op het voorafgaande 'huisvestingsinvesteringen', maar het hoeft niet). Hiervan uitgaande constateert de Accountantskamer dat de klacht over de bevinding berust op een onjuiste lezing van het rapport door klagers. Uit het rapport volgt niet dat betrokkenen op dit punt in strijd met de vakbekwaamheid en zorgvuldigheid hebben gehandeld. Zij hebben vastgesteld dat [de Stichting1] [plaats1] uit de ontvangen gelden bijdragen heeft betaald aan Onderwijsstichtingen, die door de ontvangende stichtingen zijn aangewend voor investeringen in de huisvesting. Daarnaast heeft [de Stichting1] [plaats1], zo staat ook in het rapport, ontvangen geld gebruikt voor de eigen, reguliere exploitatie. Klagers noemen in hun klaagschrift randnummer 25 ook nog dat een deel van de betalingen aan [de Stichting1] [plaats3] en [de Stichting1] [plaats6] onderhoudskosten betroffen, maar dit is door hen niet toegelicht en onderbouwd zodat de Accountantskamer deze stelling passeert. Subklachtonderdeel b.2 is ongegrond.

5.10.10. Daarnaast hebben betrokkenen toegelicht in welke staat zij de administratie van de Onderwijsstichtingen hebben aangetroffen ('belabberd'). Zij hebben de administratie onderzocht en van de betalingen nauwkeurig onderzocht waaraan deze werden besteed. Zo zagen zij dat de factuur van een bouwbedrijf, dat een opdracht uitvoerde voor de ene Onderwijsstichting, werd betaald door een andere Onderwijsstichting. Die betalingen hebben betrokkenen aangemerkt als bijdrage (van de ene Onderwijsstichting) in de huisvestingskosten (van een andere Onderwijsstichting). De Accountantskamer begrijpt dat in de Onderzoeksrapporten het standpunt is ingenomen dat een bijdrage in de huisvestingskosten, ook als de bijdragende Onderwijsstichting een overschot op de eigen exploitatie heeft, niet is toegestaan onder artikel 99, zesde lid, WVO, omdat lid 6 alleen spreekt over het aanwenden van de in lid 3 genoemde bedragen voor de kosten van personeel of voorzieningen in de exploitatie van, kort gezegd, een andere school, en niet voor de kosten van huisvesting van een andere school. In het verweerschrift randnummer 3.3.14 is dit standpunt ook ingenomen.

5.10.11. De Accountantskamer begrijpt het standpunt van klagers aldus dat een overschot op de personeels- en exploitatiekosten van de ene Onderwijsstichting op grond van artikel 99, zesde lid, WVO niet alleen mocht worden besteed aan de personeels- en exploitatiekosten van een andere Onderwijsstichting, maar ook aan haar huisvestingskosten, al dan niet doordat door de bijdrage aan de personeels- en exploitatiekosten van de ontvangende school bij die school de financiële ruimte ontstond om te investeren in huisvesting. Het verschil van inzicht tussen klagers en

betrokkenen hangt samen met de uitleg van artikel 99 WVO. De rechter die eventueel over de terugvordering van de Rijksbekostiging moet oordelen, kan de uitleg van artikel 99 WVO tussen de desbetreffende partijen bindend vaststellen. Die bevoegdheid komt de Accountantskamer niet toe. De Accountantskamer kan en, gegeven de klacht, moet beoordelen of betrokkenen met de in de Onderzoeksrapporten gevolgde uitleg, naar objectieve maatstaven gemeten, een verdedigbaar standpunt hebben ingenomen. Dat is naar het oordeel van de Accountantskamer het geval. Artikel 99 lid 6 van de WVO houdt in dat de bekostiging die is verstrekt voor de kosten van personeel of de kosten van voorzieningen in de exploitatie van de school ook besteed kunnen worden aan de kosten van personeel of voorzieningen in de exploitatie van, kort gezegd, een andere school. Over huisvestingskosten wordt niet gesproken[12]. Uitgaande van hun (verdedigbare) uitleg konden betrokkenen het standpunt innemen dat, indien Rijksbekostiging door de ene Onderwijsstichting aan de andere Onderwijsstichting als schenking is betaald waardoor bij de ontvangende Onderwijsstichting financiële ruimte ontstond om te investeren in huisvesting, feitelijk een niet-toegestane bijdrage in de huisvestingskosten is geschonken.

5.10.12. Klagers stellen dat de Onderwijsstichtingen, anders dan in de Onderzoeksrapporten staat, over overschotten beschikten. Uit de jaarrekeningen 2019 van de Onderwijsstichtingen blijkt namelijk dat zij ultimo 2019 gezamenlijk over een reserve van € 4.097.701 beschikten en klagers stellen dat zij dit bedrag *'hoe dan ook'* aan elkaar mochten bijdragen. De Accountantskamer overweegt dat betrokkenen hebben gerapporteerd dat ultimo 2020 geen van de acht Onderwijsstichtingen een overschot had, zodat de stelling van klagers reeds daarom geen doel treft. Daar komt bij dat het standpunt van klagers eraan voorbij ziet dat onderlinge bijdragen in de huisvestingskosten, uitgaande van de uitleg van artikel 99 WVO door betrokkenen, niet is toegestaan. Klagers hebben gesteld dat de reserve is gevormd *'uit niet aangewende publieke middelen uit eerdere jaren'*, en gesteld noch gebleken dat dit andere middelen betreft dan eerder verstrekte Rijksbekostiging (voor personeel en exploitatie). Subklachtonderdeel b.3 is ongegrond.

Ad b.5. De in de Onderzoeksrapporten afzonderlijk genoemde geldstromen komen niet overeen met de totaalbedragen en er is sprake van dubbeltellingen.

5.10.13. Klagers hebben aangevoerd dat de in de Onderzoeksrapporten opgenomen geldstromen niet kloppen. Volgens de Onderzoeksrapporten is door [de Stichting1] [plaats1], [de Stichting1] [plaats5], [de Stichting1] [plaats8] en [de Stichting1] [plaats2] in totaal een bedrag van € 7.363.663 overgemaakt naar [de Stichting1] [plaats3], [de Stichting1] [plaats4], [de Stichting1] [plaats6], [de Stichting1] [plaats7] en [de Stichting1] [plaats2] (naar die laatste door [de Stichting1] [plaats8]) voor voorzieningen in de huisvesting. Daar staat tegenover dat [de Stichting1] [plaats6] en [de Stichting1] [plaats7] in totaal € 4.671.527 hebben ontvangen van andere Onderwijsstichtingen. In de rapporten over [de Stichting1] [plaats3], [de Stichting1] [plaats4] en [de Stichting1] [plaats5] staat niet dat zij geld hebben ontvangen van andere [de Stichting1] schoolstichtingen. Integendeel, in het rapport over [de Stichting1] [plaats5] staat juist dat zij zou hebben betaald. In het rapport over [de Stichting1] [plaats8] staat dat zij geld zou hebben overgemaakt naar [de Stichting1] [plaats2], maar in het rapport over [de Stichting1] [plaats2] staat juist dat zij geld zou hebben overgemaakt naar [de Stichting1] [plaats4], [de Stichting1] [plaats6]

en [de Stichting1] [plaats7]. Elders in de rapporten zijn andere bedragen genoemd en zijn naast de kosten van huisvesting ook betalingen voor exploitatiekosten meegerekend. Zowel de door betrokkenen genoemde totaalbedragen als de geldstromen kloppen daarom niet, aldus klagers. Dat blijkt niet uit de afzonderlijke rapporten, maar als deze rapporten naast elkaar worden gelegd wordt dit wel duidelijk, aldus klagers.

5.10.14. Betrokkenen hebben gesteld dat de Onderwijsstichtingen onderlinge bijdragen deden, in alle richtingen. Het kon dus voorkomen dat een Onderwijsstichting op het ene moment een bijdrage ontving en op een ander moment een bijdrage aan een andere Onderwijsstichting betaalde. Betrokkenen hebben die geldstromen in kaart gebracht, waarbij de focus lag op de besteding van de Rijksbekostiging, waardoor de mogelijkheid bestaat dat in een rapport wel staat welke bedragen een Onderwijsstichting heeft betaald, maar niet welke zij heeft ontvangen. Klagers hebben volgens betrokkenen onvoldoende onderbouwd dat hierin een fout is gemaakt en welke fout dat dan is. Zo komt het bedrag van € 4.671.527, dat [de Stichting1]'s [plaats6] en [plaats7] hebben ontvangen (genoemd in het klaagschrift randnummer 28) overeen met de bedragen die klagers in randnummer 29 van hun klaagschrift hebben opgenomen als ontvangen bijdragen ([plaats6] € 2.121.527 en [plaats7] € 2.550.000, maakt samen € 4.671.527).

5.10.15. De Accountantskamer is van oordeel dat klagers hun betoog, mede in het licht van het verweer, onvoldoende hebben toegelicht en onderbouwd. Klagers hadden aan de hand van de acht rapporten precies moeten uiteenzetten en onderbouwen welke (reken)fouten betrokkenen zouden hebben gemaakt. Uit het klaagschrift kan dat niet worden afgeleid en tijdens de mondelinge behandeling hebben klagers het verweer op dit punt niet weerlegd. Het subklachtonderdeel is als onvoldoende toegelicht en onderbouwd ongegrond.

5.10.16. Klachtonderdeel b. is ongegrond.

Klachtonderdeel c. Betrokkenen hebben onjuiste bevindingen geformuleerd inzake de economische eigendom van het schoolgebouw van [de Stichting1] [plaats4] en concluderen in die casus ten onrechte dat sprake is van financieel wanbeheer.

5.11. Klagers hebben één van de Onderzoeksrapporten uitgelicht om een aantal (volgens hen onjuiste) bevindingen nader te bekritisieren, waaronder die inzake de economische eigendom van [de Stichting1] [plaats4]. De Accountantskamer onderscheidt hierin de volgende subklachtonderdelen:

16. Betrokkenen doen suggestieve en onjuiste beweringen over tekortkomingen ten aanzien van de kwaliteit van het onderwijs.

17. Betrokkenen beweren ten onrechte dat mevrouw [D] directeur is van [de Stichting1] [plaats4].

19. Betrokkenen stellen dat de financiële functie niet onafhankelijk wordt bekleed. Die stelling is in strijd met de vrijheid van inrichting van het onderwijs.

22. Betrokkenen wekken de indruk in het Onderzoeksrapport dat niet het voltallige bestuur, maar enkel [X1] het besluit heeft genomen om nieuwbouw op te richten.

26. Ten onrechte is in het Onderzoeksrapport geconcludeerd dat [de Stichting1] [plaats4] minder Rijksbesteding beschikbaar had voor het onderwijs.

31. Betrokkenen trekken de onbegrijpelijke conclusie dat de nieuwbouw van het schoolgebouw niet voldoet aan de bestedingsvoorwaarden.

37. Betrokkenen concluderen ten onrechte dat de economische eigendom van het schoolgebouw niet aan [de Stichting1] [plaats4] toebehoort.

44. Betrokkenen stellen ten onrechte dat het schoolgebouw van [de Stichting1] [plaats4] niet in haar jaarrekening mocht worden verantwoord.

52. Betrokkenen beweren ten onrechte dat [plaats4] een erfpachtovereenkomst heeft gesloten voor het gebouw waarvan zij zelf de kosten heeft betaald.

61. Betrokkenen hebben ten onrechte gesteld dat [de Stichting1] [plaats4] niet heeft kunnen aantonen dat zij voldoende liquiditeit heeft om de resterende bouwtermijnen te kunnen voldoen.

71. Betrokkenen hebben ten onrechte gesteld dat [de Stichting1] ANBI ongerechtvaardigd is verrijkt.

82. Betrokkenen hebben ten onrechte geëist dat de juridische eigendom van het schoolgebouw bij [de Stichting1] [plaats4] komt te liggen.

Ad c.1. Betrokkenen doen suggestieve en onjuiste beweringen over tekortkomingen ten aanzien van de kwaliteit van het onderwijs.

5.11.1. In het Onderzoeksrapport is op pagina 42 het volgende opgenomen:

‘Zoals eerder in dit rapport is beschreven, heeft de inspectie eerder diverse tekortkomingen vastgesteld bij [de Stichting1] [plaats4] ten aanzien van onder andere de kwaliteit van het onderwijs (hyperlink). Het in dat kader noodzakelijke herstel kan voor de nodige (aanvullende) uitgaven zorgen. Los van het feit dat de schenkingen die zijn gedaan niet passen binnen de bestedingsdoeleinden die de WVO kent, achten wij het door de bestuurder gevoerde financieel beleid bij [de Stichting1] [plaats4] zorgwekkend. Zoals hiervoor reeds is gebleken heeft de bestuurder de financiële positie van [de Stichting1] [plaats4] ernstig verzwakt en is de financiële continuïteit van [de Stichting1] [plaats4] in gevaar gebracht. Dit onder andere door het schenken van gelden, terwijl er een aanzienlijke liquiditeitsbehoefte bij [de Stichting1] [plaats4] bestond. Financiële middelen die primair bestemd zijn voor het onderwijs hebben daarmee andere bestemmingen gekregen. Gezien het gebrek aan vlottende activa van [de Stichting1] [plaats4], is de verwachting niet dat binnen de gegeven termijn tot de benodigde verbeteringen in de kwaliteit van het onderwijs gekomen kan worden. Wij achten de bestuurder hier verantwoordelijk voor.’

De samenvatting op pagina 3 is qua strekking gelijkloidend.

5.11.2. Volgens klagers verwijst het Onderzoeksrapport in de hyperlink naar het rapport inzake het vierjaarlijks onderzoek naar de kwaliteitszorg en ambitie van de school. Daarin is volgens klagers het eindoordeel voldoende, zowel voor havo als

vwo, opgenomen. Het is daarom volgens klagers suggestief en misplaatst om in het rapport op te merken dat er tekortkomingen zijn vastgesteld in de kwaliteit van het onderwijs. Die vaststelling behoort bovendien niet tot de competentie van de accountants. De uitgesproken verwachting dat voor het herstel van de tekortkomingen uitgaven nodig zijn, is niet onderbouwd in het Onderzoeksrapport, aldus klagers.

5.11.3. Betrokkenen hebben aangevoerd dat de Inspectie de aangewezen instantie is om uitspraken te doen over de kwaliteit van het onderwijs. Volgens betrokkenen leidt de hyperlink op pagina 42 van het Onderzoeksrapport naar een webpagina waarin alle inspectierapporten ten aanzien van [de Stichting1] [plaats4] zijn opgenomen, waaronder een rapport van 4 juli 2019 inzake 'Onderzoek bestuur en school'. Volgens betrokkenen zijn in dit rapport tekortkomingen vastgesteld ten aanzien van de kwaliteit van het onderwijs. Klagers hebben dit rapport als productie 57 overgelegd.

5.11.4. De Accountantskamer overweegt dat op bladzijde 10/24 van het rapport van 4 juli 2019 de 'Kwaliteitscultuur' en de 'Verantwoording en dialoog' bij [de Stichting1] [plaats4] als onvoldoende zijn beoordeeld. Daarom was naar het oordeel van de Accountantskamer de mededeling in het Onderzoeksrapport dat de kwaliteit van het onderwijs onvoldoende is, anders dan klagers stellen, niet suggestief of onjuist. Wat tot de kwaliteit van het onderwijs wordt gerekend is namelijk niet gedefinieerd. Dat de onderwijskwaliteit ook wordt bepaald door de kwaliteitscultuur, verantwoording en dialoog bij een Onderwijsstichting is niet onaannemelijk. Door de hyperlink in het Onderzoeksrapport op te nemen kan de gebruiker ervan zelf vaststellen wat met de onvoldoende onderwijskwaliteit in het Onderzoeksrapport is of kan zijn bedoeld. Klagers hebben bij dit subklachtonderdeel, gegeven hun citaat in randnummer 38 van het klaagschrift, een ander rapport op het oog waarin de kwaliteit van het onderwijs (havo en vwo) voldoende is beoordeeld. Dit zal een ander aspect van de kwaliteit van het onderwijs betreffen, afhankelijk van de definitie ervan. Het door klagers genoemde rapport is niet overgelegd.

5.11.5. De Accountantskamer is verder van oordeel dat klagers met hun verwijt dat betrokkenen niet competent zijn de onderwijskwaliteit te beoordelen uit het oog verliezen dat aan de totstandkoming van het Onderzoeksrapport meerdere disciplines hebben meegewerkt en dat in dit rapport naar andere rapporten van de Inspectie, waarbij naar mag worden aangenomen ook andere medewerkers van de Inspectie waren betrokken, is verwezen. In het hiervoor opgenomen citaat uit Onderzoeksrapport staat niet dat er vanwege het noodzakelijk geachte herstel uitgaven móeten worden gedaan (wat betrokkenen volgens klagers ten onrechte niet onderbouwd hebben), maar dat het herstel voor de nodige (aanvullende) uitgaven kán zorgen. Klagers lezen het rapport op dit punt niet juist. Ter zitting hebben klagers nog aangevoerd dat betrokkenen niet de aard van de tekortkomingen in het rapport van 4 juli 2019 hebben bekeken, het bestuur beide eisen van de inspectie heeft ingewilligd, en betrokkenen niet hebben gecontroleerd of de tekortkomingen al waren opgelost. Deze stellingen zijn naar het oordeel van de Accountantskamer een niet toegestane, immers te late, uitbreiding van de klacht.

Het subklachtonderdeel is ongegrond.

Ad c.2. Betrokkenen beweren ten onrechte dat mevrouw [D] directeur is van [de Stichting1] [plaats4].

Ad c.3. Betrokkenen stellen dat de financiële functie niet onafhankelijk wordt bekleed. Die stelling is in strijd met de vrijheid van inrichting van het onderwijs.

5.11.6. Op pagina 21 van het Onderzoeksrapport wordt het volgende vermeld:

'Wij hebben geconstateerd dat, tot op het moment van afronding van dit rapport, er geen financieel-administratieve ondersteunende functie – bijvoorbeeld in de vorm van boekhouder of controller – is ingevuld. De verantwoordelijkheden en taken die behoren bij een dergelijke functie, worden ingevuld door de (uitvoerend) bestuurder en de directeur van [de Stichting1] [plaats4] (zijnde de echtgenote van de bestuurder van [de Stichting1] [plaats4] en de zeven overige [de Stichting1] scholenstichtingen). Wij constateren dat de uitvoering van de financiële en de bestuurs- en directeursfunctie niet onafhankelijk van elkaar zijn ingevuld. Er is daarmee geen sprake van een adequate functiescheiding tussen genoemde functies.'

5.11.7. Klagers hebben erop gewezen dat het niet juist is dat de echtgenote van [X1], [D], directeur is van [de Stichting1] [plaats4]. [E] is de schoolleider, die volgens de wet alle taken en bevoegdheden uitoefent die de directeur toekomt. Ten tijde van het onderzoek was [D] adviseur en voorzitter van het schoolleidersoverleg, maar niet bestuurder of de directeur van [de Stichting1] [plaats4]. Op grond van artikel 23 van de Grondwet mag de Inspectie geen eisen stellen aan de inrichting van de rechtspersoon die de school voor bijzonder onderwijs in stand houdt. Het oordeel van betrokkenen dat er geen sprake is van een deugdelijke en onafhankelijke financiële functie binnen [de Stichting1] [plaats4] is daarom volgens klagers in strijd met de (Grond)wet.

5.11.8. De Accountantskamer overweegt dat betrokkenen hebben aangetoond dat [D] ten tijde van belang als directeur met een volledige volmacht ingeschreven stond in het handelsregister van de Kamer van Koophandel. De klacht mist dus feitelijke grondslag. De juistheid van de constatering dat de financiële en bestuurs- en directeursfunctie niet van elkaar gescheiden zijn, is niet bestreden door klagers. De Accountantskamer is van oordeel dat klagers niet aannemelijk hebben gemaakt dat de gewenste functiescheiding in strijd is met de grondwettelijke vrijheid van onderwijs en de wet. Uit het door klagers in randnummer 39 van het klaagschrift weergegeven citaat uit Kamerstukken kan dit zonder nadere toelichting, die ontbreekt, niet worden afgeleid. Het financieel beleid valt, zoals betrokkenen hebben opgemerkt, op grond van de WOT onder het toezicht van de Inspectie.

De subklachtonderdelen zijn ongegrond.

Ad. c.4. Betrokkenen wekken de indruk in het Onderzoeksrapport dat niet het voltallige bestuur, maar enkel [X1] het besluit heeft genomen om nieuwbouw op te richten.

5.11.9. Op de pagina's 3 en 4 van het Onderzoeksrapport is het volgende opgenomen:

'De bestuurder van [de Stichting1] [plaats4] is begin 2020, zonder een liquiditeitsbegroting en financieringsplan, een financiële verplichting aangegaan voor de nieuwbouw van het schoolgebouw in [plaats4] ter waarde van € 4.481.606. De bestuurder is namens [de Stichting1] [plaats4] een financiële verplichting aangegaan

waarvoor – zo blijkt uit de administratie van [de Stichting1] [plaats4] – op dat moment onvoldoende financiële middelen beschikbaar waren. Daarmee is door de bestuurder een situatie gecreëerd waarbij (de continuïteit van) de school en het onderwijs in gevaar zijn gebracht. De bestuurder heeft de middelen van de school niet beheerd op een wijze zoals van hem verwacht zou mogen worden’.

5.11.10. Klagers vinden het onterecht dat betrokkenen steeds ‘de bestuurder’ expliciet aanwijzen als degene die de beslissing heeft genomen. Dat was niet zo. Begin 2020 waren er meer bestuurders en bovendien is het de rechtspersoon ([de Stichting1] [plaats4]) die de financiële verplichtingen is aangegaan en niet de bestuurder. Betrokkenen wekken hiermee volgens klagers de onjuiste indruk dat [X1] een persoonlijk verwijt is te maken van financieel wanbeheer.

5.11.11. De Accountantskamer overweegt dat de aannemingsovereenkomst tussen [de Stichting1] [plaats4] en de aannemer door [X1] in zijn hoedanigheid van bestuurder van [de Stichting1] [plaats4] en voorzitter van haar bestuur is ondertekend. [X1] was volgens het handelsregister zelfstandig bevoegd [de Stichting1] [plaats4] te vertegenwoordigen; dat gold niet voor de drie andere bestuursleden die begin 2020 in functie waren. Feitelijk is juist dat de bestuurder de financiële verplichting jegens de aannemer is aangegaan; hij heeft immers de aannemingsovereenkomst ondertekend. Uit de tweede regel in het citaat volgt, dat het gaat om een verplichting die namens [de Stichting1] [plaats4] jegens de aannemer is aangegaan en niet van de bestuurder zelf. Uit het citaat volgt niet dat alleen [X1] heeft besloten de aannemingsovereenkomst te sluiten. Het aangaan van de verplichting waarover in het citaat wordt gesproken, is niet hetzelfde als het besluit van het bestuur tot het aangaan ervan. Dat kan best het voltallig bestuur zijn geweest; het citaat zegt daarover niets. Klagers lezen in het citaat meer dan er staat. Voor zover vanuit juridisch oogpunt kritiek op de formulering van de tekst van het citaat mogelijk zou zijn, kan dat betrokkenen niet worden aangerekend, nu vast staat dat het rapport ook door een jurist is beoordeeld. Die heeft kennelijk geen aanleiding gezien de formulering in juridisch opzicht zo nodig te verbeteren. De Accountantskamer verwijst in dit verband korthedshalve naar rechtsoverweging 5.6 slot. Daarmee is dit subklachtonderdeel ongegrond.

Ad c.5. Ten onrechte is in het Onderzoeksrapport geconcludeerd dat [de Stichting1] [plaats4] minder Rijksbesteding beschikbaar had voor het onderwijs.

5.11.12. Op pagina 4 van het Onderzoeksrapport is het volgende vermeld:

‘Ondanks de zorgwekkende financiële positie van [de Stichting1] [plaats4], heeft de bestuurder van [de Stichting1] [plaats4] in 2019 voor in totaal € 375.000 aan bijdragen verstrekt aan [de Stichting1] [plaats6] (€ 288.500) en [de Stichting1] [plaats3] (€ 77.000). Deze bijdragen zijn in 2019 ten laste van de exploitatie (en het resultaat) van [de Stichting1] [plaats4] gebracht en hebben de liquiditeits- en vermogenspositie van [de Stichting1] [plaats4] nadelig beïnvloed. Deze bijdragen leiden ertoe dat er effectief minder rijksbesteding beschikbaar blijft voor het onderwijs en de leerlingen. De bestuurder heeft de middelen van de school niet beheerd op een wijze zoals van hem verwacht zou mogen worden’.

5.11.13. Klagers wijzen erop dat er niet minder onderwijs is verzorgd door [de Stichting1] [plaats4]. Die veronderstelling, als opgenomen in het citaat, is dus onjuist en niet onderbouwd. Het onderwijs werd in lijn met de schoolvisie verzorgd in schoolklassen met maximaal zestien leerlingen. De Inspectie heeft eerder geoordeeld dat de kwaliteit van het onderwijs voldoende is. Tot slot hebben klagers naar voren gebracht dat [de Stichting1] [plaats4] meer onderlinge bijdragen van de andere Onderwijsstichtingen heeft ontvangen dan zij per saldo aan hen betaald heeft.

5.11.14. De Accountantskamer ziet de onjuistheid niet in. [de Stichting1] [plaats4] ontving Rijksbekostiging. Een deel daarvan heeft zij, zonder dat er een verplichting tot bijdrage in de exploitatie van een andere school bestond, weggegeven aan [de Stichting1] [plaats6] en [de Stichting1] [plaats3]. Daardoor bleef er voor [de Stichting1] [plaats4] minder geld op de bankrekening staan. Er is dus voor [de Stichting1] [plaats4] minder geld vanuit de Rijksbekostiging overgebleven; geld dat besteed had kunnen worden aan het onderwijs voor de (eigen) leerlingen. De Inspectie concludeert niet dat er te weinig onderwijs is verzorgd als gevolg van de verstrekkingen aan [de Stichting1] [plaats6] en [de Stichting1] [plaats3], maar van die leeswijze gaan klagers wel (ten onrechte) uit. Tot slot mag het zo zijn dat [de Stichting1] [plaats4] meer heeft ontvangen aan onderlinge bijdragen dan zij heeft betaald, maar die gevolgtrekking kan de lezer desnoods zelf maken bij bestudering van het Onderzoeksrapport en behoefde niet te worden opgenomen (zie ook 5.10.3).

Het subklachtonderdeel is ongegrond.

Ad c.6. Betrokkenen trekken de onbegrijpelijke conclusie dat de nieuwbouw van het schoolgebouw niet voldoet aan de bestedingsvoorwaarden.

5.11.15. In de samenvatting van het Onderzoeksrapport staat op bladzijde 5 het volgende:

‘Wij concluderen dat de nieuwbouw van het schoolgebouw in [plaats4] voor een bedrag van € 4.674.290 niet voldoet aan de bestedingsvoorwaarden zoals opgenomen in het tweede tot en met vijfde lid van artikel 99 van de Wet op het voortgezet onderwijs (WVO).

Wij concluderen dat de bijdragen voor in totaal € 367.500, die in 2019 en 2020 zijn gedaan aan [de Stichting1] [plaats6] (€ 288.500) en [de Stichting1] [plaats3] (€ 77.000) ten laste van de rijksbegroting, ook niet voldoen aan de hiervoor genoemde wettelijke bestedingsvoorwaarden.

Er wordt rijksbekostiging aangewend ten voordele van derden, terwijl [de Stichting1] [plaats4] deze rijksbekostiging zelf hard nodig had. Met het verstrekken van deze bijdragen heeft de bestuurder de middelen van de school niet beheerd op een wijze die het voortbestaan van de school verzekerd. Daarmee is sprake van in ieder geval € 5.041.790 aan door de bestuurder onrechtmatig bestede bekostiging’.

5.11.16. Klagers vinden dat betrokkenen hier een onbegrijpelijke conclusie trekken. [de Stichting1] [plaats4] heeft de bijdragen, die zij van de gemeente [plaats4] ontving ten behoeve van de huisvesting, conform artikel 99, tweede lid, WVO besteed aan de voorzieningen in de huisvesting. [de Stichting1] [plaats4] was niet in staat om de investering ineens te doen. Vandaar dat zij *‘tijdelijk gebruik heeft gemaakt van*

bijdragen door andere Onderwijsstichtingen'. Dat doet aan de rechtmatigheid van deze bestedingen echter niet af, vinden klagers. Het klopt volgens hen dat [de Stichting1] [plaats4] een bedrag van € 367.500 van [de Stichting1] [plaats6] en [de Stichting1] [plaats3] heeft ontvangen en heeft besteed aan de eigen nieuwbouw. Betrokkenen hebben dat bedrag echter tweemaal als onrechtmatig aangemerkt. Volgens betrokkenen is sprake van een onrechtmatige besteding door [de Stichting1] [plaats3] en [de Stichting1] [plaats6], maar is ook sprake van een onrechtmatige betaling door [de Stichting1] [plaats4]. Dit is een voorbeeld van dubbeltellingen die in de Onderzoeksrapporten naar voren komen en die hebben geleid tot een terugvordering van € 22.481.953. Dit betreft geen correcte weergave van de feitelijke situatie en is volgens klagers minstens € 8.735.539 te hoog.

5.11.17. Zoals eerder al is overwogen (zie 5.10.11), is het niet aan de Accountantskamer om een oordeel te geven over de vraag of de onderlinge bijdragen op grond van artikel 99 WVO al dan niet rechtmatig zijn. Dat behoort tot de competentie van de bestuursrechter indien de verleende Rijksbijdragen wegens onrechtmatige besteding ervan worden teruggevorderd en daartegen bezwaar en beroep wordt aangetekend (artikel 3.38 WVO). In de Onderzoeksrapporten is toepassing gegeven aan een bepaalde interpretatie van artikel 99 WVO. De Accountantskamer heeft overwogen dat de uitleg van betrokkenen verdedigbaar is. Daaronder valt ook het verwijt van klagers dat sprake is van dubbeltellingen van onderlinge bijdragen en het verweer van betrokkenen daartegen[13].

5.11.18. In de Onderzoeksrapporten komt de financiering van het schoolgebouw van [de Stichting1] [plaats4] aan bod. Vast staat dat de nieuwbouw van de school is gefinancierd met Rijksbekostiging en (uiteindelijk) met bijdragen van gelieerde Onderwijsstichtingen, die op hun beurt weer gefinancierd werden vanuit de Rijksbekostiging. De stelling van klagers dat [de Stichting1] [plaats4] daarnaast bijdragen van de gemeente heeft besteed aan huisvesting conform artikel 99, tweede lid, WVO is zonder toelichting en onderbouwing niet goed te rijmen met de hiervoor weergegeven toelichting van klagers op de catch-22-situatie, namelijk dat de Onderwijsstichtingen ook van de gemeente geen financiering ontvingen om in huisvesting te voorzien zolang er geen school bestond met ingeschreven leerlingen. Vooral is echter van belang dat deze stelling van klagers, indien juist, geen afbreuk doet aan de conclusie in het Onderzoeksrapport dat Rijksbekostiging in strijd met de WVO is besteed.

5.11.19. Betrokkenen hebben toegelicht dat zij de geldstromen in beeld hebben gebracht, zowel vanuit de betalende als de ontvangende kant. Er is geen sprake van een dubbeltelling in de door klagers bedoelde zin dat betrokkenen een rekenfout hebben gemaakt. Op die toelichting hebben klagers ter zitting niet meer gereageerd, zodat de klacht betreffende onjuiste dubbeltellingen onvoldoende is onderbouwd. De Accountantskamer verwijst in dit verband ook naar haar overwegingen in 5.10.14.

Subklachtonderdeel c.6 is ongegrond.

Ad c.7. Betrokkenen concluderen ten onrechte dat de economische eigendom van het schoolgebouw niet aan [de Stichting1] [plaats4] toebehoort.

5.11.20. Op pagina 23 van het Onderzoeksrapport [de Stichting1] [plaats4] is het volgende opgenomen:

‘Hoewel [de Stichting1] [plaats4] zelf in de jaarrekening (in de toelichting op de balanspost materiële vaste activa) vermeldt dat zij juridisch en economisch eigenaar zou zijn van de terreinen en gebouwen, blijkt dit niet uit de kadastrale gegevens en de door de bestuurder ontvangen stukken. Daarin is niet vastgelegd dat [de Stichting1] [plaats4] enig eigendomsrecht heeft op het schoolgebouw in [plaats4]. Deze is namelijk gebouwd op een kavel dat aan de [de Stichting1]-ANBI-stichting toebehoort. Dat [de Stichting1] [plaats4] geen eigendomsrecht kan doen gelden ten aanzien van het terrein en het schoolgebouw sluit aan bij het feit dat [de Stichting1] [plaats4] en de [de Stichting1]-ANBI-stichting een erfpachtovereenkomst hebben gesloten (zie ook hierna). (...)

Wij hebben vastgesteld dat het jaarverslag van [de Stichting1] [plaats4] onjuiste en onvolledige informatie bevat over de verantwoording van de investeringen in de huisvesting, te weten:

(...)

- de formele eigendomsstatus van het nieuwe schoolgebouw is niet juist vermeld. Het juridisch eigendom van de grond behoort toe aan de [de Stichting1]-ANBI-stichting, terwijl niet is gebleken dat het economisch eigendom van het pand aan [de Stichting1] [plaats4] toebehoort’.*

5.11.21. Klagers hebben het volgende naar voren gebracht. [de Stichting1] [plaats4] heeft een overeenkomst van erfpacht afgesloten met [de Stichting1] ANBI. Op grond van die overeenkomst is de economische eigendom van de grond en het gebouw van [de Stichting1] [plaats4] als erfpachter. Betrokkenen hebben dan ook ten onrechte gesteld dat niet is gebleken dat de economische eigendom van het schoolgebouw aan [de Stichting1] [plaats4] toebehoort. Ook mr. [F], die [X1] heeft geadviseerd, komt tot deze conclusie, net als [A], de externe accountant.

5.11.22. De Accountantskamer stelt voorop dat [de Stichting1] [plaats4] ten onrechte in haar jaarrekening 2020 heeft vermeld dat het schoolgebouw haar juridisch eigendom is. Dat staat ook in de uitspraak van de Accountantskamer van 9 februari 2024 (ECLI:NL:TACAKN:2024:4). Klagers hebben daarover geen verwijt aan betrokkenen naar voren gebracht.

5.11.23. Volgens klagers heeft [de Stichting1] [plaats4] als erfpachter de economische eigendom van het schoolgebouw, omdat zij als zodanig hetzelfde genot van de zaak zou hebben als een eigenaar. Dat volgt uit artikel 5:89, eerste lid, BW[14]. De Accountantskamer overweegt dat zoals hieronder bij 5.11.41 uitgebreider aan de orde zal komen, het Onderzoeksrapport betrekking heeft op de toestand per ultimo 2020. Per 31 december 2020 was er, naar vast staat, geen zakelijk recht van erfpacht gevestigd. De notariële akte houdende uitgifte erfpacht is immers op 5 juli 2021 gepasseerd en kadastraal ingeschreven. Er is op 30 december 2020 wel een overeenkomst tussen [de Stichting1] ANBI en [de Stichting1] [plaats4] gesloten, waarin afspraken waren gemaakt met betrekking tot het gebruik van de grond, het schoolgebouw en de canon, maar de vestiging van het zakelijk recht van erfpacht vereist een notariële akte en inschrijving daarvan[15].

5.11.24. De Accountantskamer overweegt dat de onderhandse erfpachtovereenkomst aan [de Stichting1] [plaats4] een gebruiksrecht van (maximaal) 30 jaar verleent op de opstallen, maar dat daaruit niet blijkt dat [de Stichting1] [plaats4] ook gerechtigd is tot de opstalwaarde bij (tussentijdse) beëindiging van de overeenkomst. In deze overeenkomst is onder meer de volgende bepaling opgenomen:

'Artikel 14

1. De erfpachter is verplicht bij het einde van de erfpacht het perceel op te leveren, en wel:

82. Gebouwen en het perceel ontruimd;

83. (...)

en

3. De tot het perceel behorende gebouwen, werken en beplantingen in de staat waarin deze zich bevinden bij het einde van de erfpacht.'

In de overeenkomst zijn geen bepalingen opgenomen omtrent een eventuele vergoeding van de opstalwaarde aan de erfpachter bij (tussentijdse) beëindiging van de erfpacht. Daarnaast legt de overeenkomst aan de erfpachter instandhoudingsverplichtingen op voor het gebouw.

Naar het oordeel van de Accountantskamer kunnen de uit deze overeenkomst voortvloeiende rechten niet gelijk worden gesteld met de economische eigendom van het schoolgebouw. De stelling van betrokkenen dat niet gebleken is dat de economische eigendom van het pand aan [de Stichting1] [plaats4] toebehoort is daarom verdedigbaar.

5.11.25. Klagers hebben verder naar voren gebracht dat [de Stichting1] [plaats4] *'zelfs zonder de erfpachtrechtsovereenkomst'* de economisch eigenaar zou zijn van het schoolgebouw. Als het argument van de erfpacht niet opgaat, zou [de Stichting1] ANBI namelijk als grondeigenaar ongerechtvaardigd verrijkt zijn met de bouw van het schoolgebouw. Daaruit volgt voor [de Stichting1] ANBI een verplichting om [de Stichting1] [plaats4] schadeloos te stellen met een bedrag gelijk aan de bouwkosten, zo stellen klagers. Wat van de juistheid van deze stellingname ook zij, een vordering uit hoofde van ongerechtvaardigde verrijking levert geen economisch eigendomsrecht op maar een vorderingsrecht. In de balans zou deze vordering niet als een materieel vast actief worden verwerkt, maar als een vlottend actief (overige vordering) of als een vast actief (langlopende vordering). De stelling doet daarom niet af aan de conclusie dat [de Stichting1] [plaats4] ten onrechte de economische eigendom van het schoolgebouw in de balans heeft opgenomen.

5.11.26. De opinie van mr. [F] (24 februari 2022) en van de externe accountant (16 maart 2022) waarop klagers zich ook beroepen, dateren van na de Onderzoeksrapporten. Het valt betrokkenen daarom niet te verwijten dat zij die opinies niet bij het Onderzoeksrapport hebben betrokken. Bovendien ziet de opinie van mr. [F] niet op de situatie zoals die bestond op de balansdatum 31 december

2020, toen er uitsluitend een onderhandse erfpachtovereenkomst bestond, maar op de situatie na vestiging van het zakelijk recht van erfpacht op 5 juli 2021. Deze opinie werpt ook daarom geen ander licht op de door betrokkenen getrokken conclusie over de situatie per balansdatum.

5.11.27. Op grond van het vorenstaande is de Accountantskamer van oordeel dat het standpunt van betrokkenen, dat niet is gebleken dat de economische eigendom van het schoolgebouw ultimo 2020 aan [de Stichting1] [plaats4] toebehoort, een verdedigbaar standpunt is en daarom niet tuchtrechtelijk verwijtbaar. Het subklachtonderdeel is ongegrond.

Ad c.8. Betrokkenen stellen ten onrechte dat het schoolgebouw van [de Stichting1] [plaats4] niet in haar jaarrekening mocht worden verantwoord.

5.11.28. Op pagina 33/34 van het Onderzoeksrapport is het volgende opgenomen:

‘Daarbij heeft de bestuurder van [de Stichting1] [plaats4] een onjuist (te positief) beeld verstrekt van de financiële positie van [de Stichting1] [plaats4] per 31 december 2020. Ondanks dat in de jaarrekening 2020 is gemeld dat de stichting juridisch en economisch eigenaar van het gebouw in [plaats4] is, blijkt dat niet uit de onderliggende documenten, betreffende de notariële akte van levering en het eigendomsoverzicht van het kadaster. Omdat dan daaruit geconcludeerd moet worden dat [de Stichting1] [plaats4] niet het economisch eigendom van de onderwijshuisvesting in [plaats4] in bezit heeft, dient de boekwaarde van dit economisch eigendom ultimo 2020 (ten bedrage van € 2.838.188) geheel te worden afgewaardeerd. Dit omdat de onderwijshuisvesting geldt als een opstal, behorende bij de grond die in het bezit is van de [de Stichting1]-ANBI-stichting. [de Stichting1] [plaats4] kan daardoor niet vrijelijk beschikken over de onderwijshuisvesting. Om die reden mocht de bestuurder van [de Stichting1] [plaats4] (de waarde van) dit economisch eigendom niet in

de jaarrekening 2020 verantwoorden. Als gevolg daarvan moet de boekwaarde van het economisch eigendom geheel van het eigen vermogen van € 2.765.741 worden afgeboekt. Dit betekent dat er ultimo 2020 dus feitelijk sprake was van een negatief eigen vermogen van € - 72.447. Dit betekent dat de afboeking ten bedrage van € 2.838.188 feitelijk plaatsvindt ten laste van de door [de Stichting1] [plaats4] ontvangen rijksbekostiging. Het ten laste van de rijksbekostiging afboeken van de waarde van het (economisch) eigendom van de onderwijshuisvesting past niet binnen de bestedingsvoorwaarden zoals opgenomen in artikel 99 WVO. Het betreft immers geen uitgaven in het kader van voorzieningen in de huisvesting, in het kader van personele kosten en/of in het kader van voorzieningen in de exploitatie. Daarmee geldt de afboeking van € 2.838.188 als onrechtmatig bestede bekostiging.

Doordat de bestuurder van [de Stichting1] [plaats4] het voorgaande niet juist en niet volledig heeft verantwoord in de administratie en de jaarrekening, komen wij tot de conclusie dat de bestuurder is tekortgeschoten ten aanzien van het beheer van het vermogen van [de Stichting1] [plaats4] en als zodanig de financiële huishouding en administratie heeft verwaarloosd. Ook op dit punt concluderen wij dat er sprake is van financieel wanbeleid in de zin van artikel 103g WVO. Het voorgaande betekent ook

dat de bestuurder niet heeft voldaan aan de op grond van artikel 2:10 BW op hem rustende verplichting. De bestuurder heeft immers niet op een zodanige wijze een administratie gevoerd en de daartoe behorende gegevens op zodanige wijze

bewaard, dat te allen tijde de rechten en verplichtingen (lees: de vermogenstoestand) van [de Stichting1] [plaats4] kunnen worden gekend. Doordat de bestuurder niet heeft voldaan aan diens verplichtingen op grond van artikel 2:10 BW, heeft de bestuurder (tevens) zijn taak niet behoorlijk vervuld (artikel 2:9 BW).'

5.11.29. Klagers hebben het volgende aangevoerd. Het schoolgebouw behoort tot de economische eigendom van [de Stichting1] [plaats4] en hoort daarom op de balans te staan. De bewering in het Onderzoeksrapport dat een bedrag van € 2.838.188 moet worden afgeboekt als onrechtmatig bestede bekostiging is onjuist. De conclusie in het Onderzoeksrapport dat sprake is van wanbeleid op dit punt is niet correct.

5.11.30. De Accountantskamer overweegt als volgt. Hiervoor, bij de bespreking van subklachtonderdeel c.7, heeft de Accountantskamer geoordeeld dat de conclusie, dat niet is gebleken dat [de Stichting1] de economische eigendom heeft van het schoolgebouw, een verdedigbaar standpunt is. In zoverre is het klachtonderdeel ongegrond. De vraag is vervolgens of de gevolgtrekking in het Onderzoeksrapport dat de boekwaarde geheel moet worden afgewaardeerd, terecht is. Daarover overweegt de Accountantskamer het volgende.

5.11.31. RJ 212.201, zoals deze richtlijn ten tijde van belang luidde, schrijft voor dat een materieel vast actief in de balans dient te worden verwerkt indien:

'a. het waarschijnlijk is dat de toekomstige economische voordelen met betrekking tot het actief zullen toekomen aan de rechtspersoon; en

b. de kostprijs van het actief betrouwbaar kan worden vastgesteld.'

RJ 212.207 luidde destijds als volgt:

'Voor zover uitgaven ter zake van materiële vaste activa worden gedaan die niet in juridisch eigendom worden verkregen, dienen deze uitgaven in de balans te worden opgenomen onder de materiële vaste activa, indien ze voldoen aan de voorwaarden van alinea 201.

Een rechtspersoon kan als lessee kosten maken voor verbouwingen aan een gehuurd pand, of een pachter kan opstallen bouwen op (erf)pachtgrond. De rechtspersoon heeft slechts het economisch eigendom over deze activa, niet het juridische eigendom. Aangezien het waarschijnlijk is dat toekomstige prestatie-eenheden zullen toekomen aan de rechtspersoon, worden de uitgaven geactiveerd als materiële vaste activa.'

Tot slot is in RJ 212.204 het volgende bepaald:

'De beoordeling of kosten worden verwerkt als (onderdeel van) materiële vaste activa vindt plaats op het moment dat deze worden gemaakt. Deze beoordeling omvat niet alleen de kosten van het eerste moment van verkrijging en vervaardiging, maar ook

de kosten die worden gemaakt om aan het actief nieuwe bestanddelen toe te voegen, bestanddelen te vervangen of het actief te onderhouden.'

5.11.32. De Accountantskamer overweegt het volgende. Betrokkenen verbinden aan de constatering dat [de Stichting1] [plaats4] niet het economisch eigendom van het schoolgebouw in bezit heeft, het gevolg dat de boekwaarde daarvan geheel moet worden afgewaardeerd. Naar het oordeel van de Accountantskamer is die gevolgtrekking onvoldoende genuanceerd. Betrokkenen waren ermee bekend dat [de Stichting1] [plaats4] een dertigjarig gebruiksrecht had afgesproken met [de Stichting1] ANBI (de onderhandse afspraken van 30 december 2020). Ook al was het gebruiksrecht nog niet geformaliseerd in een zakelijk recht van erfpacht, de voordelen ontleend aan dit dertigjarig gebruiksrecht kwalificeren als toekomstige prestatie-eenheden die zullen toekomen aan de rechtspersoon in de zin van RJ 212.201, ook wanneer de uitgaven worden gedaan ter zake van materiële vaste activa die niet in juridisch eigendom worden verkregen (zie RJ 212.207). Daarom heeft het gebruiksrecht een zekere waarde en komt het in beginsel voor activering in aanmerking.

5.11.33. Er is wel onduidelijkheid over de waarde van dit gebruiksrecht. De waarde hoeft namelijk niet hetzelfde te zijn als de investering die [de Stichting1] [plaats4] in het schoolgebouw heeft gedaan. Bij het bepalen van de waarde is van belang wat de waarde van het schoolgebouw is aan het einde (al dan niet tussentijds) van de erfpacht en of [de Stichting1] [plaats4] op dat moment een (contractuele) vergoeding toekomt voor de opstalwaarde. Daarover ontbreekt informatie in het Onderzoeksrapport, die deze nuancering zou kunnen verduidelijken. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkenen hierover onvoldoende zorgvuldig hebben gerapporteerd en dat hen daarvan een tuchtrechtelijk verwijt is te maken.

5.11.34. Naar het oordeel van de Accountantskamer hebben klagers niet aannemelijk gemaakt dat het door de Inspectie gemaakte verwijt van financieel wanbeleid onterecht is. Betrokkenen hebben op basis van hun onderzoek terecht geconcludeerd dat de vermelding in de jaarrekening dat [de Stichting1] [plaats4] juridisch en economisch eigenaar is van het gebouw onjuist is. Daarnaast is er op zijn minst onduidelijkheid over de waarde van het gebruiksrecht van het gebouw dat [de Stichting1] per balansdatum bezat. In zoverre is dit klachtonderdeel daarom ongegrond.

5.11.35. Subklachtonderdeel c.8 is gelet op het voorgaande deels gegrond.

Ad c.9. Betrokkenen beweren ten onrechte dat [plaats4] een erfpachtovereenkomst heeft gesloten voor het gebouw waarvan zij zelf de kosten heeft betaald.

5.11.36. Op pagina 24 van het Onderzoeksrapport staat het volgende:

'Op 30 december 2020 hebben [de Stichting1] [plaats4] en de [de Stichting1]-ANBI-stichting een erfpacht-overeenkomst afgesloten met betrekking tot grond, waarop het nieuwe schoolgebouw van [de Stichting1] [plaats4] is gevestigd. In de erfpachtovereenkomst is vastgelegd dat de [de Stichting1]-ANBI-stichting de genoemde grond inclusief opstallen per 1 januari 2021 voor een periode van dertig jaar in erfpacht geeft aan [de Stichting1] [plaats4]. Contractueel is een jaarlijkse erfpachtcanon bepaald van 5 procent van de grondwaarde. Het erfpachtcanon wordt

jaarlijks geïndexeerd. Op basis van deze erfpachtovereenkomst is per 5 juli 2021 de “akte houdende uitgifte erfpacht notarieel” vastgesteld en kadastraal ingeschreven.

Daarmee is [de Stichting1] [plaats4] een erfpachtovereenkomst aangegaan voor het schoolgebouw, waarvan zij zelf de kosten voor de bouw heeft betaald. Het schoolgebouw – en daarmee de daarin geïnvesteerde rijksbekostiging - is zonder tegenprestatie overgedragen aan de [de Stichting1]-ANBI-stichting’.

5.11.37. Klagers menen dat wat betrokkenen hier hebben geschreven niet correct is, omdat erfpacht altijd betrekking heeft op de grond[16]. De Accountantskamer is van oordeel dat deze stelling van klagers op zichzelf onjuist is. Een recht van erfpacht kan namelijk ook rusten op een gebouw dat door de (eerdere) vestiging van een opstalrecht niet door natrekking eigendom is van de eigenaar van de grond waarop het gebouw staat.

Het recht dat door de onderhandse erfpachtovereenkomst ten gunste van [de Stichting1] [plaats4] is bedongen en op 5 juli 2021 notarieel is vastgelegd, betreft de grond van [de Stichting1] ANBI (in de onderhandse erfpachtovereenkomst van 30 december 2020 ‘het Perceel’ genoemd). Daarop is het schoolgebouw gebouwd dat door natrekking eigendom van [de Stichting1] ANBI is geworden. Het recht van erfpacht rust daarom in beginsel ook op het schoolgebouw, tenzij in de notariële akte anders is vastgelegd, maar dat is gesteld noch gebleken.

Het gestelde in het Onderzoeksrapport is daarom niet incorrect, al kan worden toegegeven dat een volledig juiste formulering is: ‘*Daarmee is [de Stichting1] [plaats4] een erfpachtovereenkomst aangegaan voor het perceel waarop het schoolgebouw is gerealiseerd, waarvan zij zelf de kosten voor de bouw heeft betaald.*’ Tuchtrechtelijk verwijtbaar is de formulering in het Onderzoeksrapport echter niet.

Het subklachtonderdeel is ongegrond.

Ad. c.10. Betrokkenen hebben ten onrechte gesteld dat [de Stichting1] [plaats4] niet heeft kunnen aantonen dat zij voldoende liquiditeit heeft om de resterende bouwtermijnen te kunnen voldoen.

5.11.38. De bouwwerkzaamheden voor het schoolgebouw van [de Stichting1] [plaats4] zijn op 1 februari 2020 begonnen. [de Stichting1] [plaats4] had met de aannemer een betaling in termijnen afgesproken. In 2020 is een deel betaald. In 2021 moesten de resterende bouwtermijnen worden voldaan. Op pagina 30 van het Onderzoeksrapport is daarover het volgende opgenomen:

‘Wij hebben [de Stichting1] [plaats4] inzage gevraagd in de gerealiseerde liquiditeitsontwikkeling tot en met oktober 2021 (het moment van het opstellen van dit rapport) en de prognose van de liquiditeitspositie gedurende 2021 en daarna volgende jaren. [de Stichting1] [plaats4] heeft ons medegedeeld niet te beschikken over een geactualiseerde toekomstige liquiditeitsprognose voor het restant van 2021 en verdere jaren. [de Stichting1] [plaats4] heeft ons daardoor niet kunnen aantonen of er op dit moment wél voldoende liquiditeiten aanwezig zijn voor (i) de resterende bouwtermijnen van het nieuwe schoolgebouw van € 1.792.642 (zie paragraaf 2.2.2) te kunnen betalen, (ii) eventuele overige tegenvallers in de reguliere operationele

exploitatie en (iii) investeringsverplichtingen van nog lopende en toekomstige huisvestingsprojecten'.

5.11.39. Klagers hebben erop gewezen dat het rapport in 2022 is geschreven, toen de bouwtermijnen (die tot en met juni 2021 liepen) al lang betaald waren. Daarom vinden zij het onzin dat betrokkenen stellen dat er een geactualiseerde toekomstige liquiditeitsprognose nodig is om de liquiditeit van het verleden te kunnen beoordelen. Wat betrokkenen hebben opgenomen inzake nog lopende en toekomstige huisvestingsprojecten kunnen klagers niet plaatsen.

5.11.40. Ter zitting hebben betrokkenen toegelicht dat zij met '*op dit moment*' verwijzen naar het einde van de onderzoeksperiode, dat is 31 december 2020. Het Onderzoeksrapport moet zo worden gelezen dat [de Stichting1] [plaats4] niet heeft kunnen aantonen dat er op 31 december 2020 voldoende liquiditeiten aanwezig zijn om de (toen nog) resterende bouwtermijnen van € 1.792.642 te voldoen.

5.11.41. De Accountantskamer overweegt als volgt. Het betreffende citaat komt uit onderdeel 2.5.4 van het Onderzoeksrapport. Paragraaf 2.5 beschrijft dat de financiële positie van [de Stichting1] [plaats4] is verzwakt en niet inzichtelijk is. In de inleiding staat: '*In deze paragraaf hebben wij een analyse opgesteld voor de financiële positie van [de Stichting1] [plaats4] op 31 december 2020*'. Beschreven is dat de schuld aan de aannemer van bijna € 1,8 mln. ten onrechte niet is verantwoord in de balans in de jaarrekening 2020. In het licht van die constatering en de inleidende paragraaf kan worden aangenomen dat in het Onderzoeksrapport bedoeld is een uitspraak te doen over de liquiditeitsverwachting van [de Stichting1] [plaats4] per 31 december 2020, waarbij óók de schuld aan de aannemer diende te worden betrokken. Volgens het Onderzoeksrapport heeft [de Stichting1] [plaats4] dat inzicht niet kunnen geven. De constatering dat niet is aangetoond dat '*op dit moment*' voldoende liquiditeiten aanwezig zijn, berust dan ook op een voldoende deugdelijke grondslag.

5.11.42. Wat betreft de investeringsverplichtingen van nog lopende en toekomstige huisvestingsprojecten is volgens betrokkenen bedoeld te verwijzen naar huisvestingsprojecten van andere Onderwijsstichtingen, waaraan de Stichtingen onderling hebben bijgedragen. Dit blijkt niet zonder meer uit de desbetreffende formulering, maar dit levert geen tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen op. Het subklachtonderdeel is daarom ongegrond.

Ad c.11. Betrokkenen hebben ten onrechte gesteld dat [de Stichting1] ANBI ongerechtvaardigd is verrijkt.

Ad c.12. Betrokkenen hebben ten onrechte geëist dat de juridische eigendom van het schoolgebouw bij [de Stichting1] [plaats4] komt te liggen.

5.11.43. Klagers stellen dat in het rapport op de pagina's 8 t/m 10 en 33 ten onrechte staat dat [de Stichting1] ANBI ongerechtvaardigd is verrijkt, omdat het schoolgebouw economisch eigendom van [de Stichting1] [plaats4] is.

5.11.44. De Accountantskamer overweegt dat Rijksbekostiging is gebruikt voor de bouw van de school op grond die [de Stichting1] ANBI heeft gekocht van de aannemer die de school heeft gebouwd. Er was ultimo 2020 geen opstalrecht gevestigd, waardoor [de Stichting1] ANBI ook eigenaar is geworden van het

schoolgebouw, hoewel zij daarvoor niets heeft betaald. Op 30 december 2020 is een onderhandse erfpachtovereenkomst gesloten, maar op grond daarvan was [de Stichting1] [plaats4] redelijkerwijs niet als economisch eigenaar van het schoolgebouw te duiden; eerder gebruiker of huurder. Evenmin was in die erfpachtovereenkomst vastgelegd dat [de Stichting1] [plaats4] recht had op vergoeding van de opstalwaarde bij beëindiging van de overeenkomst. De akte waarbij het recht van erfpacht is gevestigd dateert bovendien van 5 juli 2021, nog daargelaten de omstandigheid dat in elk geval de juridische eigendom van het schoolgebouw een waarde had die aan [de Stichting1] ANBI toekwam. Naar het oordeel van de Accountantskamer hebben betrokkenen het verdedigbare standpunt ingenomen dat [de Stichting1] ANBI door deze gang van zaken ongerechtvaardigd is verrijkt.

5.11.45. Het verwijt dat betrokkenen op pagina 37 hebben geëist dat de juridisch eigendom van het schoolgebouw bij [de Stichting1] [plaats4] komt te liggen, mist feitelijke grondslag. Betrokkenen hebben dat namelijk niet geëist, maar gesteld: *'Wij achten het in het belang (van de continuïteit) van [de Stichting1] [plaats4] en in het belang van het onderwijs dat het eigendom van de onderwijshuisvesting zoveel mogelijk bij de onderwijsinstelling zelf komt te liggen.'*

5.11.46. Beide subklachtonderdelen zijn ongegrond.

5.11.47. Van klachtonderdeel c. is alleen subklachtonderdeel c8. deels gegrond.

Klachtonderdeel d. Het Onderzoeksrapport [de Stichting1] [plaats4] kent een aantal andere onjuiste bevindingen en conclusies.

5.12. De Accountantskamer onderscheidt de volgende subklachtonderdelen:

3. Betrokkenen stellen ten onrechte dat de governance van [de Stichting1] [plaats4] niet voldoet aan de Code Goed Bestuur VO.

4. Betrokkenen stellen ten onrechte dat de aanwezigheid van een (financial) controller belangrijk en gangbaar is.

6. Betrokkenen stellen ten onrechte dat governance bij de beoordeling van de eerder gegeven herstelopdrachten zal worden meegenomen.

9. Betrokkenen stellen ten onrechte dat [de Stichting1] [plaats4] (en de andere Onderwijsstichtingen) niet aan haar financiële verplichtingen kon voldoen.

13. Betrokkenen stellen ten onrechte dat de leningen die [de Stichting1] ANBI en [X2] hebben aangeboden in strijd zijn met de Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016.

Ad. d.1. Betrokkenen stellen ten onrechte dat de governance van [de Stichting1] [plaats4] niet voldoet aan de Code Goed Bestuur VO.

Ad. d.3. Betrokkenen stellen ten onrechte dat governance bij de beoordeling van de eerder gegeven herstelopdrachten zal worden meegenomen.

5.12.1. De Accountantskamer overweegt in de eerste plaats dat klagers betrokkenen bij subklachtonderdeel d.1 een stellingname verwijten, die betrokkenen zelf niet hebben ingenomen. In het Onderzoeksrapport wordt op pagina 19 immers verwezen naar het rapport van de Inspectie van 15 april 2021 (*‘Specifiek Onderzoek Rekenschap – Financieel bestuurlijk onderzoek’*). Dat rapport wordt in het Onderzoeksrapport samengevat weergegeven, onder meer met de samenvattende conclusie dat de governance van [de Stichting1] [plaats4] niet voldoet aan de Code Goed Bestuur VO voor het voortgezet onderwijs. In de tweede plaats is van belang dat de scope van het onderzoek volgens deelvraag 3 (zie 3.7.) ook was of sprake was van adequate governance, zodat de verwijzing naar het eerdere rapport van de Inspectie past binnen de kaders van het Onderzoeksrapport.

5.12.2. De Inspectie heeft in het rapport van 15 april 2021 specifiek de opdracht aan het bestuur van [de Stichting1] [plaats4] gegeven om te voldoen aan de wettelijke eisen rond de (naleving van de) code Goed Bestuur VO. In het Onderzoeksrapport wordt vermeld dat het bestuur van [de Stichting1] [plaats4] er op de kortst mogelijke termijn voor zorg moet dragen dat aan de eisen inzake governance wordt voldaan. Betrokkenen hebben in hun verweerschrift randnummer 2.4.1 onweersproken gesteld dat zij bij de totstandkoming van het rapport van 15 april 2021 niet waren betrokken.

5.12.3. De subklachtonderdelen zijn ongegrond.

Ad. d.2. Betrokkenen stellen ten onrechte dat de aanwezigheid van een (financial) controller belangrijk en gangbaar is.

5.12.4. Op pagina 21 van het Onderzoeksrapport is geconstateerd dat er geen financieel-administratieve ondersteunende functie – bijvoorbeeld in de vorm van boekhouder of controller – is ingevuld. Het rapport vermeldt: *‘In het kader van het waarborgen van een gezonde (financieel-) administratieve organisatie, is aanwezigheid van functiescheiding tussen genoemde functies belangrijk en gangbaar bij vergelijkbare (onderwijs)organisaties’*. Klagers vinden dat het onder de vrijheid van inrichting van het onderwijs thuishoort en dat [de Stichting1] [plaats4] zelf mag beslissen hoe zij haar organisatie inricht.

5.12.5. De Accountantskamer merkt op dat klagers het Onderzoeksrapport selectief aanhalen. In het vervolg wordt namelijk vermeld: *‘De aanwezigheid van een (financieel) controller (of vergelijkbare functie) draagt namelijk bij aan de interne controlemechanismen van een organisatie, zo heeft de (financieel) controller een signaleringsfunctie met betrekking tot bijvoorbeeld de financiële continuïteit (liquiditeit- en vermogenspositie). Daarnaast dient de (financieel) controller de financiële belangen van de organisatie (bijvoorbeeld in situaties van – dreigende – belangenverstrengeling met andere organisaties) te bewaken’*. Dit betreft een relevante mening van de Inspectie. Er vloeit geen herstelopdracht voor [de Stichting1] [plaats4] uit voort. De Accountantskamer ziet er geen gegrond tuchtrechtelijk verwijt in.

Klagers hebben nader toegelicht dat zij de externe accountant medewerkers heeft laten detacheren die alle boekingen verrichten voor een continue en onafhankelijke controle. Gesteld noch gebleken is dat betrokkenen met die werkwijze bekend waren (gemaakt), daargelaten de vraag of het in het Onderzoeksrapport vermelde gebrek

aan functiescheiding daarmee afdoende was weggenomen. Het subklachtonderdeel is ongegrond.

Ad d.4. Betrokkenen stellen ten onrechte dat [de Stichting1] [plaats4] (en de andere Onderwijsstichtingen) niet aan haar financiële verplichtingen kon voldoen.

5.12.6. Klagers zijn het oneens met de bevindingen dat bij [de Stichting1] [plaats4] en de andere Onderwijsstichtingen sprake zou zijn van het niet kunnen voldoen aan de financiële verplichtingen. Daarvan was en is nog altijd geen sprake. Die bewering is volgens klagers bovendien in strijd met de constatering van betrokkenen dat [de Stichting1] [plaats4], toen [de Stichting1] ANBI de grond kocht, over voldoende eigen financiële middelen beschikte om de grond zelf aan te kunnen kopen en de nieuwbouw daarop te kunnen realiseren, aldus klagers.

5.12.7. De Accountantskamer overweegt als volgt. De Inspectie heeft geconstateerd dat [de Stichting1] [plaats4] op 31 december 2020 over onvoldoende vlottende activa beschikte om de bestaande kortlopende schulden te kunnen voldoen, ook wel negatief werkkapitaal genoemd. De liquiditeitsratio was volgens de jaarrekening 2020 van [de Stichting1] [plaats4] met 0,26 al laag, maar in de jaarrekening 2020 was bovendien geen rekening gehouden met de nog verschuldigde bouwtermijnen (een materiële verplichting van bijna € 1,8 mln., zie 5.11.41) die op korte termijn moesten worden voldaan, zodat de liquiditeitsratio nog lager zou uitkomen. Onweersproken is gebleven dat [de Stichting1] [plaats4] in het voorjaar van 2021 gebruik heeft moeten maken van de kredietfaciliteit ('*garantstelling*'; zie hierna bij d.5) die [de Stichting1] ANBI en [X2] (ook) aan [de Stichting1] [plaats4] ter beschikking hadden gesteld. Tegen die achtergrond heeft de bevinding dat [de Stichting1] [plaats4] niet aan haar financiële verplichtingen kon voldoen volgens de Accountantskamer voldoende deugdelijke grondslag. Het andersluidende standpunt van klagers is onvoldoende feitelijk onderbouwd.

5.12.8. [de Stichting1] ANBI heeft de grond gekocht in april 2020. De bewering dat [de Stichting1] [plaats4] op dat moment voldoende liquide middelen bezat voor de eigen aankoop en financiering van de nieuwbouw doet dan ook niet af aan de situatie per ultimo 2020, gelet op het tijdsverloop.

5.12.9. Het subklachtonderdeel is ongegrond.

Ad d.5. Betrokkenen stellen ten onrechte dat de leningen die [de Stichting1] ANBI en [X2] hebben aangeboden in strijd zijn met de Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016 (hierna: de Regeling).

5.12.10. [de Stichting1] ANBI en [X2] hebben een garantie verstrekt aan de Onderwijsstichtingen. Die houdt in dat elk van deze stichtingen het recht had vanaf 1 november 2020 tot 1 augustus 2022 een renteloze, achtergestelde lening (zonder onderpand) aan te vragen ter aanvulling van de negatieve werkkapitalen per 31 december 2020. In het Onderzoeksrapport is hierover het volgende opgemerkt:

'De [de Stichting1]-ANBI-stichting en Stichting [X2] hebben respectievelijk een bedrag van maximaal € 246.000 en € 497.500 (tezamen € 743.500) beschikbaar gesteld aan alle [DE STICHTING1]-scholenstichtingen. Het beschikbaar gestelde bedrag van maximaal € 743.500 is ontoereikend voor alleen al het negatieve werkkapitaal van [de

Stichting1] [plaats4]. In aanvulling daarop geldt dat dit leningen zijn die in strijd met de Regeling beleggen, belenen en derivaten van OCW 2016 zijn afgegeven. Beide stichtingen zijn namelijk geen financiële instellingen zoals bedoeld in die regeling'.

5.12.11. Klagers menen dat betrokkenen de wetswijziging van 5 december 2018 hebben gemist. Sindsdien mag ook van andere dan financiële instellingen worden geleend, aldus klagers.

5.12.12. Betrokkenen zijn van mening dat wat in het Onderzoeksrapport staat correct is. [de Stichting1] [plaats4] heeft een risico genomen door haar financiële continuïteit afhankelijk te stellen van een lening door [de Stichting1] ANBI en/of [X2]. Immers, het bestuur van [de Stichting1] ANBI was tevens het bestuur van de Onderwijsstichtingen, zodat sprake was van belangenverstremgeling. Daardoor kon er niet van worden uitgegaan dat de Onderwijsstichtingen aanspraak zouden (kunnen) maken op deze lening als dat nodig was, maar die niet in het belang was van [de Stichting1] ANBI. Betrokkenen merken dit risico aan als het in strijd handelen met de Regeling.

5.12.13. De Accountantskamer overweegt als volgt. Het verweer van betrokkenen is niet te herleiden tot het Onderzoeksrapport. Het enige argument dat daarin is aangedragen voor de geconstateerde strijd met de Regeling is dat [de Stichting1] ANBI en [X2] geen 'financiële instellingen' zijn als bedoeld in de Regeling en niet dat het risico bestond of een lening zou worden verstrekt als daaraan behoefte bestond. De Accountantskamer gaat daarom voorbij aan het verweer op dit punt.

5.12.14. Klagers hebben gelijk dat de regeling is gewijzigd op 5 december 2018. Voorheen mochten leningen alleen worden aangetrokken bij financiële ondernemingen als bedoeld in de Wet op het financieel toezicht. Volgens de Minister was de regeling in artikel 7, waarin naar artikel 4 van de regeling werd verwezen, te strikt. In de Toelichting[17] bij de wijziging van de Regeling staat: *'In de praktijk blijkt dat de instellingen soms, naast leningen bij financiële ondernemingen, ook lenen bij gemeenten, pensioenfondsen of verzekeraars. Daarnaast zijn er fondsen die, bijvoorbeeld in het kader van het Klimaatakkoord, de mogelijkheid bieden om geld te lenen voor klimaataanpassingen in gebouwen, zoals zonnepanelen. Onderwijsinstellingen hebben in het funderend onderwijs met betrekking tot de huisvesting een relatie met de gemeente en ligt de mogelijkheid om bij gemeenten te kunnen lenen voor de hand. In de regeling was, door de onterecht strikte afbakening in artikel 4, in dergelijke leenmogelijkheden niet voorzien'*. Met andere woorden: sinds 5 december 2018 mogen instellingen lenen bij financiële ondernemingen, overheden, organisaties of fondsen, waarbij de risico's beperkt zijn. Betrokkenen hebben op dit punt onvoldoende zorgvuldig onderzoek gedaan, omdat het geen uitgemaakte zaak is dat [de Stichting1] ANBI en [X2] niet tot deze kring van potentiële geldverstrekkers kunnen worden gerekend.

Het subklachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel e. De oordelen en conclusies inzake de vrijwillige ouderbijdragen zijn onjuist.

5.13. De Onderwijsstichtingen vroegen ouders van leerlingen jaarlijks om een vrijwillige[18] ouderbijdrage van € 450 per leerling. De bijdrage werd voldaan op de

bankrekening van [de Stichting1] ANBI. In het Onderzoeksrapport [de Stichting1] [plaats4] is op pagina 12 hierover het volgende opgenomen:

'Het is in het belang (van de continuïteit) van de school en het onderwijs dat de baten en lasten met betrekking tot deze ouderbijdragen zoveel mogelijk bij de onderwijsinstelling zelf komen te liggen. Het betreft namelijk baten en lasten die direct betrekking hebben op (het onderwijs dat wordt gegeven aan) de leerlingen van [de Stichting1] [plaats4].'

5.14. Klagers hebben in verband met het hiervoor vermelde citaat en enkele andere passages in het Onderzoeksrapport [de Stichting1] [plaats4] de volgende drie subklachtonderdelen aangevoerd:

13. De bewering dat het in het belang is van de school dat de baten en lasten met betrekking tot de ouderbijdragen bij de Onderwijsstichting zelf komen te liggen is evident onjuist en in strijd met de wet.

14. De bevindingen op pagina's 25, 26 en 38 t/m 40 zijn onjuist.

16. In het Onderzoeksrapport wordt op pagina's 27 en 28 ten onrechte gesteld dat een bedrag van € 275.000 onjuist is verantwoord.

Deze subklachtonderdelen worden hierna gezamenlijk besproken.

5.14.1. Klagers hebben aangevoerd dat de vrijwillige ouderbijdragen uitsluitend werden gevraagd voor activiteiten die niet direct betrekking hebben op het onderwijs. De Onderwijsstichtingen, waaronder ook [de Stichting1] [plaats4], organiseerden tweemaal per jaar een taalreis voor de leerlingen. De taalreis maakte bij [de Stichting1] [plaats4] onderdeel uit van het lesprogramma, maar leerlingen waren niet verplicht om deel te nemen aan de taalreis. Omdat een taalreis behoort tot het primaire onderwijsproces, is het volgens klagers niet toegestaan om een vrijwillige ouderbijdrage te vragen voor de kosten van een taalreis. De kosten voor de taalreizen behoren daarmee tot de gewone exploitatiekosten die niet door [de Stichting1] ANBI, maar door [de Stichting1] [plaats4] moesten worden betaald. De conclusie van betrokkenen dat het in het belang is van de school om de baten en lasten met betrekking tot de ouderbijdragen bij de Onderwijsstichting zelf te leggen, omdat het baten en lasten betreffen die betrekking hebben op (het onderwijs dat gegeven wordt aan) de leerlingen van [de Stichting1] [plaats4], is daarom volgens klagers evident onjuist en in strijd met de wet. [de Stichting1] ANBI, de ontvanger van de ouderbijdragen, gebruikte € 250 per ontvangen bijdrage per jaar om een fonds op te bouwen waarmee faciliteiten ten behoeve van taalreizen in Frankrijk en in het Verenigd Koninkrijk konden worden gerealiseerd. Daarnaast werd € 200 gebruikt voor examentrainingen en software. Het is daarom volgens klagers begrijpelijk dat betrokkenen in de exploitatie van [de Stichting1] [plaats4] slechts een bedrag van € 29.445 hebben aangetroffen als verantwoording van ouderbijdragen die haar toekomen. Betrokkenen rapporteren dat de exploitatie onjuist en onvolledig is verantwoord *'aangezien de baten en de lasten die behoren bij de ouderbijdragen niet aansluiten op elkaar; dit is over 2020 circa € 275.000'* (pagina's 27 en 28 van het Onderzoeksrapport [de Stichting1] [plaats4]). Die stelling is niet correct en niet gebaseerd op feiten maar op een abstracte schatting, aldus klagers.

5.14.2. De Accountantskamer overweegt als volgt. De taalreizen zijn betaald door [de Stichting1] [plaats4], terwijl ouders in de schoolgids is voorgehouden dat de vrijwillige ouderbijdrage mede zouden worden gebruikt voor de taalreizen. De rode lijn in het Onderzoeksrapport is dat [de Stichting1] ANBI eigenaar is geworden van de grond en schoolgebouwen, die mede met Rijksbekostiging en ouderbijdragen zijn gefinancierd. De constatering dat ouderbijdragen die ouders van leerlingen van [de Stichting1] [plaats4] aan [de Stichting1] ANBI betalen niet ten goede komen aan activiteiten van haar school maar aan [de Stichting1] ANBI of andere Onderwijsstichtingen, is dan ook reëel te noemen. In dat licht bezien is de opmerking dat het in het belang van de (continuïteit van de) school is dat baten en lasten met betrekking tot ouderbijdragen zoveel mogelijk bij de onderwijsinstelling zelf komen te liggen, niet onterecht.

5.14.3. Klagers hebben benadrukt dat de taalreizen wél tot het curriculum behoorden, maar dat deelname daaraan niet verplicht was. Die bijzonderheid zou meebrengen dat de kosten voor taalreizen behoren tot de gewone exploitatiekosten, waarvoor geen vrijwillige ouderbijdrage mag worden gevraagd. De Accountantskamer is van oordeel dat die stelling innerlijk tegenstrijdig is. Als een leerling kan kiezen om wel of niet deel te nemen aan een taalreis, zoals klagers stellen, dan heeft een taalreis een facultatief karakter. De taalreis is alsdan niet verplicht en maakt geen deel uit van de kernvereisten voor het behalen van het diploma (kerndoelen). Voor een dergelijke taalreis mag een vrijwillige ouderbijdrage worden gevraagd, waarvan – in lijn met het Onderzoeksrapport – gezegd kan worden dat het in het belang van de Onderwijsstichting is dat zij de ouderbijdrage ontvangt.

5.14.4. Hoe de Inspectie tot de conclusie komt dat de exploitatie door [de Stichting1] [plaats4] onjuist en onvolledig is verantwoord en dat dit een verschil oplevert van ongeveer € 275.000, wordt uit het Onderzoeksrapport niet direct duidelijk. Wel is duidelijk dat de Inspectie het bedrag heeft gebaseerd op een schatting. In het Onderzoeksrapport is beschreven dat er geen feitelijke gegevens bekend zijn over hoeveel ouders van leerlingen van [de Stichting1] [plaats4] een vrijwillige bijdrage hebben betaald. Er is een schatting van de ontvangen bijdrage gemaakt, afhankelijk van de leerlingenaantallen:

‘Voor 2017 tot en 2020 bedroegen de ouderbijdragen van [de Stichting1] [plaats4] maximaal circa € 450.000. Dit bedrag betreft een benadering, aangezien op basis van de beschikbare informatie niet kan worden nagegaan voor welke leerlingen de ouderbijdragen daadwerkelijk zijn betaald. Dit ook omdat de ouderbijdrage vrijwillig hoort te zijn. Voor deze benadering zijn wij uitgegaan van 158 leerlingen voor het schooljaar 2017/2018, 234 leerlingen voor het schooljaar 2018/2019, 306 leerlingen voor het schooljaar 2019/2020 en 306 leerlingen voor het schooljaar 2020/2021, zoals vermeld in de recente jaarverslagen van [de Stichting1] [plaats4] (maal € 450 per leerling per schooljaar)’.

In het Onderzoeksrapport staat op pagina 25 dat de uitgaven aan schoolreizen en schoolkosten, waarvoor de ouderbijdragen zijn ontvangen, in de jaarrekening van [de Stichting1] [plaats4] zijn verantwoord. Nu de uitgaven bij betrokkenen bekend waren en de ouderbijdragen berusten op een onderbouwde schatting, konden betrokkenen op voldoende zorgvuldige wijze tot een schatting van het aansluitingsverschil van € 275.000 komen. Het lag op de weg van klagers om nader te onderbouwen waarom

betrokkenen bij het maken van deze schatting onzorgvuldig zouden hebben gehandeld, maar klagers hebben die onderbouwing niet verstrekt.

5.14.5. Klagers hebben tot slot aangevoerd dat de bevindingen op de pagina's 25, 26 en 38 t/m 40 van het rapport onjuist zijn, maar zij hebben nagelaten hiervoor een concrete, nadere onderbouwing te geven anders dan hiervoor is besproken. Dit verwijt is naar het oordeel van de Accountantskamer onvoldoende geconcretiseerd en daarmee ongegrond.

5.14.6. Klachtonderdeel e is ongegrond.

Klachtonderdeel f. De bewering dat [X2] financieel voordeel heeft behaald of ongerechtvaardigd verrijkt is met transacties en (financiële) constructies is een ernstige beschuldiging die niet is onderbouwd.

5.15. Klagers hebben het volgende aangevoerd. In het Onderzoeksrapport [de Stichting1] [plaats4] wordt op pagina 46 beweerd dat niet alleen [de Stichting1] ANBI maar ook [X2] financieel voordeel heeft behaald met diverse transacties en (financiële) constructies. Deze beschuldiging wordt volgens klagers niet onderbouwd. Ook wordt gesteld dat het voordeel is behaald ten koste van de Rijksbekostiging die de Onderwijsstichtingen hebben ontvangen voor het onderwijs. Klagers vinden de term 'constructies' zeer suggestief, terwijl niet onderbouwd wordt op welke concrete constructies van [X2] wordt gedoeld. De beweerdelijke bevoordeling wordt evenmin onderbouwd. Er is geen enkele betaling van [de Stichting1] [plaats4] aan [X2] vermeld.

5.15.1. Betrokkenen hebben toegelicht dat de conclusie op pagina 46 betrekking heeft op het onderzoek bij alle acht Onderwijsstichtingen[19]. De conclusie dat [X2] voordeel heeft behaald met de transacties en financiële constructies volgt uit het onderzoek dat is gedaan naar de financiering en de eigendom van het schoolgebouw van [de Stichting1] [plaats3]. In het kort ging het in dat onderzoek om de verbouwing van een kerkgebouw tot een schoolgebouw, eigendom van [X2]. [X2] heeft in 2018 het kerkgebouw en de grond verworven. De totale uitgaven voor de daarop volgende verbouwing bedroegen € 1.958.812. [de Stichting1] [plaats3] heeft daarvan een bedrag van € 259.248 voldaan en verantwoord in haar jaarrekening 2020. Het verschil van € 1.699.564 is door [de Stichting1] ANBI en de zeven andere Onderwijsstichtingen aan het bouwbedrijf voldaan. [de Stichting1] [plaats3] heeft dit bedrag niet verantwoord in haar jaarverslag. In de jaarrekening van [de Stichting1] [plaats3] is de eigendomsstatus niet juist vermeld, nu de juridische eigendom [X2] toebehoort en niet is gebleken dat [de Stichting1] [plaats3] economisch eigenaar is van de tot school omgebouwde kerk, aldus betrokkenen.

5.15.2. De Accountantskamer stelt vast dat klagers op deze toelichting door betrokkenen, ontleend aan het Onderzoeksrapport [de Stichting1] [plaats3], niet nader zijn ingegaan. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkenen in dit rapport een voldoende deugdelijke grondslag hebben gegeven voor de bewering dat [X2] als juridisch eigenaar – zonder zelf alle investeringen te betalen – ervan profiteert dat het kerkgebouw voor significante bedragen tot schoolgebouw is verbouwd. De term constructies is niet onjuist. Het subklachtonderdeel is in zoverre ongegrond.

5.15.3. Klagers hebben naar voren gebracht dat zij [Y1] alle inzage hebben geboden in de volledige administratie van alle Onderwijsstichtingen, [de Stichting1] ANBI en [X2]. [Y1] wilde nogmaals langskomen om onder meer de jaarrekening van [X2] in te zien, waarop [X2] positief heeft geantwoord per e-mail van 22 oktober 2021 en de week van 1 november 2021 voorgesteld. [Y1] is hierop naderhand niet meer teruggekomen. Het is dan ook volgens klagers onterecht dat in het Onderzoeksrapport op pagina 17 het volgende is opgenomen:

‘Een door het bestuur van de (niet-bekostigde) Stichting [X2] opgestelde samenvatting van de jaarstukken 2012 tot en met 2020 opgevraagd. Naar aanleiding van de uitgevoerde analyse zijn vragen aan het bestuur gesteld en aanvullende documenten opgevraagd. Deze zijn niet door de bestuurder beantwoord, respectievelijk geleverd’.

5.15.4. Betrokkenen betwisten dat [X2] heeft aangeboden om inzage in het jaarverslag van [X2] te bieden. Dat volgt ook niet uit de e-mailwisseling.

5.15.5. De Accountantskamer overweegt als volgt. In het e-mailbericht van 15 oktober 2021 verzoekt [Y1] om het jaarverslag 2020 van [X2] te ontvangen of inzage in haar boekhouding indien er geen jaarverslag 2020 beschikbaar is. [X1] heeft op die e-mail gereageerd (19 oktober 2021), maar is niet ingegaan op het verzoek om verstrekking van het jaarverslag of inzage in de boekhouding. Daarop heeft [Y1] nog een aantal aanvullende vragen gesteld en voorgesteld om langs te komen op het kantoor voor inzage in de documenten betreffende [huisvestingsbedrijf] en garantiestellingen. Uit de e-mail van 20 oktober 2021 komt naar voren dat [X1] de documenten zou klaarleggen op de locatie in [plaats1], maar zonder daarbij ook het jaarverslag 2020 van [X2] te noemen. Per e-mailbericht van 22 oktober 2021 heeft [X1] [Y1] uitgenodigd om in de week van 1 november 2021 langs te komen.

5.15.6. De Accountantskamer is van oordeel dat uit de e-mailwisseling volgt dat [Y1] heeft gevraagd om (onder meer) het jaarverslag 2020 of inzage in de boekhouding van [X2], maar dat op die vraag door [X1] helemaal niet is gereageerd. Dat op pagina 17 van het rapport is vermeld dat documenten zijn opgevraagd, maar niet zijn geleverd, is dan ook niet onjuist. [X1] heeft ook geen inzage in de boekhouding aangeboden. Ook het volgende citaat op pagina 30 van het rapport is daarom niet onjuist: *‘Voorts hebben wij niet kunnen vaststellen of de stichting [X2] het beschikbaar gestelde bedrag daadwerkelijk (in de vorm van liquiditeiten) in bezit had op 31 december 2020, wegens het ontbreken van inzage in de administratie van deze verbonden instelling’.*

Het subklachtonderdeel is ongegrond.

Klachtonderdeel g. De beschuldiging dat [X1] persoonlijk financieel voordeel heeft behaald is niet feitelijk onderbouwd.

5.16. Door betrokkenen wordt geconcludeerd dat sprake is van financieel wanbeheer. Daarbij wordt opgemerkt dat de bestuurder van de Onderwijsstichtingen ([X1]) financieel voordeel heeft behaald, hetgeen ten koste is gegaan van (de continuïteit) van de scholen. Klagers menen dat betrokkenen die conclusie niet hebben gebaseerd op de feiten. De volgens hen onrechtmatige beschuldiging wordt in de Onderzoeksrapporten ook niet nader onderbouwd.

5.16.1. Betrokkenen hebben op dit verwijt in het verweerschrift noch ter zitting gereageerd. De Accountantskamer is het met klagers eens dat een onderbouwing van het verwijt dat [X1] financieel voordeel heeft behaald met het aangaan van financiële constructies of door het voeren van het onderzochte wanbeleid niet uit de Onderzoeksrapporten volgt. De Inspectie concludeert dat [de Stichting1] ANBI en [X2] – stichtingen die niet onder het toezicht van de Inspectie vallen – bevoordeeld zijn, doordat zij juridisch eigenaar zijn van panden waarin door de Onderwijsstichtingen is geïnvesteerd. Daaruit volgt echter niet dat ook [X1] zelf financieel voordeel heeft behaald. Die samenvattende conclusie (paragraaf 3.6 Eindconclusie) van betrokkenen is niet juist, maar ook moet worden opgemerkt dat betrokkenen in de beschrijvende paragraaf (2.2.2) consequent hebben geschreven dat met het handelen financieel voordeel is behaald voor [de Stichting1] ANBI. [X1] was daarvan bestuurder. Met de samenvattende conclusie hebben betrokkenen evenwel in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

Het klachtonderdeel is gegrond.

Klachtonderdeel h. Betrokkenen hebben in strijd gehandeld met de fundamentele beginselen en geen professionele oordeelsvorming toegepast. Ook hebben zij in strijd gehandeld met de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (Vio).

5.17. De Accountantskamer is van oordeel dat de klacht dat betrokkenen in strijd zouden hebben gehandeld met de fundamentele beginselen uit de VGBA naast de al besproken (sub) klachtonderdelen geen zelfstandige betekenis heeft. Het klachtonderdeel is ook niet als zelfstandig klachtonderdeel onderbouwd. De ViO is op de opdracht die betrokkenen hebben uitgevoerd niet van toepassing, aangezien zij geen assuranceopdracht hebben uitgevoerd. Gelet op hun dienstverband met en hun werkzaamheden voor de Inspectie, is de Accountantskamer van oordeel dat betrokkenen niet hebben meegewerkt aan de totstandkoming van de Onderzoeksrapporten in de uitvoering van een assuranceopdracht waarbij naast de accountant een verantwoordelijke partij (die het onderzoeksobject verschaft) en een gebruiker (van het accountantsrapport) zijn betrokken. Accountant en gebruiker vallen hier immers feitelijk samen. Het klachtonderdeel is ongegrond.

De conclusie.

5.18. De klacht is gedeeltelijk gegrond, namelijk wat betreft subklachtonderdelen c.8 (gedeeltelijk), d.5 en g. en voor het overige ongegrond.

6. De maatregel

6.1. Omdat de klacht (gedeeltelijk) gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De Accountantskamer legt aan betrokkenen de maatregel van waarschuwing op.

6.2. Betrokkenen zijn werkzaam als financieel inspecteur en werken in die hoedanigheid mee aan het financieel toezicht op onderwijsinstellingen. Het is belangrijk dat de bevindingen steeds op een voldoende deugdelijk grondslag berusten. De gevolgen van de onderzoeksbevindingen kunnen immers groot zijn voor de onderwijsinstellingen, zoals in dit geval voor de Onderwijsstichtingen. Betrokkenen

hebben in belangrijke mate de feiten voldoende zorgvuldig en vakbekwaam vergaard en vervolgens standpunten ingenomen die op deze feiten kunnen worden gebaseerd. In het omvangrijke rapportageproces zijn zij op enkele onderdelen tekortgeschoten.

7. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht wat betreft de subklachtonderdelen c.8 (gedeeltelijk) en d.5 en klachtonderdeel g. gegrond en voor het overige ongegrond;
- legt aan betrokkenen op de maatregel van **waarschuwing**;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de NBA na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover betrokkene daarin is of was ingeschreven;
- verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, betrokkene het door klagers betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klagers vergoeden.

Aldus beslist door mr. C.H. de Haan, voorzitter, mr. J.W. Frieling en mr. J.H.W.R. Orriëns-Schipper (rechterlijke leden) en drs. E. van Splunter RA en Th.A. Verkade RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. C.J.H. Terwal, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 28 februari 2025.

secretaris
voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Op grond van artikel 43 Wtra kan tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld door middel van het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift moet de gronden van het beroep bevatten en moet zijn ondertekend.

[1] In deze uitspraak is telkens de Wet op het voortgezet onderwijs bedoeld die tot 1 augustus 2022 van kracht was. Per 1 augustus 2022 is de Wet op het voortgezet onderwijs 2020 van kracht geworden.

[2] Indien sprake is van wanbeheer van een of meer bestuurders of toezichthouders kan Onze Minister de rechtspersoon die de school in stand houdt dan wel het samenwerkingsverband een aanwijzing geven. Een aanwijzing omvat een of meer maatregelen en is evenredig aan het doel waarvoor zij wordt gegeven.

[3] Op grond van het Organisatie- en mandaatbesluit Inspectie van het Onderwijs 2020 is de directeur van de Directie Rekenschap en Juridische Zaken bevoegd om een dergelijk rapport vast te stellen en te ondertekenen.

[4] In gelijke zin:

ECLI:NL:CBB:2018:241

ECLI:NL:CBB:2022:332

ECLI:NL:CBB:2023:694

[5] Aldus: ECLI:NL:CBB:2021:914 en ECLI:NL:CBB:2023:138

[6] Het CBb overwoog: *‘Nu appellanten als registeraccountants zijn opgetreden ziet het College geen grond voor het oordeel dat de toetsingsruimte voor de tuchtrechter in dit geval beperkt is. De enkele omstandigheid dat de inhoud en de wijze van totstandkoming van het op het [naam 4]-rapport gebaseerde boetebesluit van NMA in een bestuursrechtelijke boeteprocedure ter discussie kan worden gesteld, neemt niet weg dat de tuchtrechter het optreden van appellanten als registeraccountants in volle omvang dient te toetsen. Het beroep van appellanten op jurisprudentie van de raad van tucht en het College treft geen doel, omdat die jurisprudentie niet ziet op een situatie als in dit geding aan de orde, waar appellanten is gevraagd als registeraccountants rapport uit te brengen, dat vervolgens door NMA in haar besluitvorming over een op te leggen boete wordt betrokken.’*

[7] Kamerstukken II 2015-2016, 34426, nr. 3, pagina 126.

[8] Doordecentralisatie vindt plaats wanneer een gemeente huisvestingstaken en – middelen van een school geheel of gedeeltelijk overdraagt aan de school.

[9] Zie hiervoor bij 3.7.

[10] Zie hierover rechtsoverweging 5.10.11.

[11] Beide bedragen tellen op tot € 485.200, toevoeging Accountantskamer

[12] Lid 4 luidt voor zover van belang als volgt: *‘Het bevoegd gezag kan de bekostiging die is verstrekt voor de kosten van personeel van de school of de kosten voor voorzieningen in de exploitatie van de school ook besteden aan de kosten van personeel of voorzieningen in de exploitatie van:*

a. een andere school voor voortgezet onderwijs, met uitzondering van een school die niet uit ‘s Rijks kas wordt bekostigd;

(...)

[13] Betrokkenen stellen: De juridische werkelijkheid is dat elke besteding met Rijksbekostiging die niet voldoet aan de bestedingsvoorwaarden in artikel 99 Wvo onrechtmatig is. Het is daarom juist dat eenzelfde geldstroom meerdere keren onrechtmatig wordt besteed indien deze door meerdere Onderwijsstichtingen in strijd met de voorwaarden in artikel 99 Wvo wordt besteed.

[14] Voor zover niet in de akte van vestiging anders is bepaald, heeft de erfpachter hetzelfde genot van de zaak als een eigenaar.

[15] Zie artikel 3:98 BW in samenhang met artikel 3:8 BW.

[16] De Accountantskamer neemt op grond van deze stelling aan dat de notariële akte van erfpacht van 5 juli 2021, die niet is overgelegd, de grond betreft waarop het schoolgebouw staat.

[17] Regeling van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap van 5 december 2018, nr. FEZ/1402273, houdende wijziging van de Regeling beleggen, lenen en derivaten OCW 2016 in verband met aanpassing van de definitie van lidstaat in relatie tot de voorwaarden met betrekking tot het aangaan van leningen.

[18] Artikel 27, tweede lid, WVO bepaalt: 'De toelating wordt niet afhankelijk gesteld van een andere dan een bij of krachtens de wet geregelde bijdrage.' Daarom heet het vrijwillige ouderbijdragen.

[19] Op blz. 45, bijlage I, van het Onderzoeksrapport [de Stichting] [plaats4] begint het '*Totaal overzicht bevindingen bij de acht [de Stichting]-scholenstichtingen*' en dat overzicht gaat door tot en met blz. 51.