

ECLI:NL:RVS:2017:1488

Instantie	Raad van State
Datum uitspraak	07-06-2017
Datum publicatie	07-06-2017
Zaaknummer	201605268/1/A2
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Bij uitspraak van 13 januari 2016 (ECLI:NL:RVS:2016:67) heeft de Afdeling de uitspraak van de rechtbank vernietigd, het door de vereniging bij de rechtbank ingestelde beroep gegrond verklaard, het besluit van het college van 7 oktober 2014 vernietigd en bepaald dat tegen het nieuw te nemen besluit slechts bij de Afdeling beroep kan worden ingesteld.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

201605268/1/A2.

Datum uitspraak: 7 juni 2017

AFDELING

BESTUURSRECHTSPRAAK

Uitspraak in het geding tussen:

de Vereniging voor Christelijk Primair Onderwijs Noord-Groningen, gevestigd te [belanghebbende],
appellante,

en

het college van gedeputeerde staten van Groningen (hierna: het college),
verweerder.

Procesverloop

Bij uitspraak van 13 januari 2016 (ECLI:NL:RVS:2016:67) heeft de Afdeling de uitspraak van de rechtbank vernietigd, het door de vereniging bij de rechtbank ingestelde beroep gegrond verklaard, het besluit van het college van 7 oktober 2014 vernietigd en bepaald dat tegen het nieuw te nemen besluit slechts bij de Afdeling beroep kan worden ingesteld.

Bij besluit van 14 juni 2016 heeft het college opnieuw beslist op het administratief beroep van de vereniging tegen het besluit van het college van burgemeester en wethouders van [belanghebbende] (hierna: [belanghebbende]) van 5 juli 2011. Het college heeft het administratief beroep gegrond verklaard voor zover dat zag op de vaststelling van uitgaven en ontvangsten en de staat van voorzieningen en het besluit van 5 juli 2011 in zoverre vernietigd. Het college heeft de uitgaven, ontvangsten en staat van voorzieningen vastgesteld en het overschrijdingsbedrag bepaald op 48.087,00 en het overschrijdingspercentage op 0,62%.

Tegen dit besluit heeft de vereniging beroep ingesteld.

Het college heeft een verweerschrift ingediend.

De vereniging heeft nadere stukken ingediend.

De Afdeling heeft de zaak ter zitting behandeld op 30 maart 2017, waar de vereniging, vertegenwoordigd door [gemachtigde], en het college, vertegenwoordigd door mr. P. van der Burgh, zijn verschenen. Tevens is als derde-belanghebbende verschenen [belanghebbende], vertegenwoordigd door [gemachtigden].

Overwegingen

Inleiding

1. Het geschil ziet op de zogenoemde overschrijdingsregeling, neergelegd in de artikelen 142 tot en met 147 van de Wet op het primair onderwijs (hierna: WPO). Die regeling houdt samengevat weergegeven in dat een gemeente die meer uitgaven doet voor de personele en materiële instandhouding van het openbaar onderwijs dan aan rijksbijdragen is ontvangen, een naar rato gelijke overschrijdingsuitkering moet doen aan bijzondere scholen.
2. In de uitspraak van de Afdeling van 13 januari 2016 is geoordeeld dat het college bij het nieuw te nemen besluit op het administratief beroep van de vereniging de stand van de reserve op 1 januari 2001 dient te bepalen op 95.076,00. Verder dient het college de uitgaven met 37.356,00 te verhogen. Het college dient voorts nader te motiveren waarom een eerder in aanmerking genomen uitgave van 78.945,00 thans buiten de overschrijdingsregeling moet worden gelaten. Voor zover het college niet meer kan achterhalen uit welke financieringsbron dat bedrag is betaald of niet op een andere wijze aannemelijk kan maken dat het bedrag niet moet worden aangemerkt als een uitgave als bedoeld in artikel 144, tweede lid, van de WPO, dient het college de uitgaven met dat bedrag te verhogen.

Het nieuwe besluit

3. Het college heeft bij besluit van 14 juni 2016 het administratief beroep van de vereniging tegen het besluit van [belanghebbende] van 5 juli 2011 opnieuw gedeeltelijk gegrond verklaard, en dat besluit vernietigd voor zover dat betrekking had op de vaststelling van uitgaven en ontvangsten en de staat van voorzieningen voor de periode 2001-2005. Het college heeft zelf de staat van voorzieningen, de uitgaven en ontvangsten vastgesteld. In totaal bedragen de uitgaven over de periode 2001-2005 7.743.163,00 en de ontvangsten 7.744.381,00. Daaruit volgt volgens het college dat geen overschrijding heeft plaatsgevonden. Wel heeft [belanghebbende] door de eerdere nabetaling aan de vereniging de legitieme verwachting gewekt dat de overschrijding 48.087,00 bedraagt. Het college heeft het overschrijdingsbedrag daarom vastgesteld op 48.087,00 en het overschrijdingspercentage op 0,62.
4. De vereniging kan zich niet vinden in het besluit van het college en komt daar op de navolgende gronden tegen in beroep.

Stand reserve per 1 januari 2001

5. De vereniging betoogt dat het college de beginstand van de reserve ten onrechte en in strijd met de uitspraak van 13 januari 2016 niet heeft bepaald op 95.076,00 maar op 113.376,00. Daardoor zijn niet alle toevoegingen in aanmerking genomen. Omdat toevoegingen als uitgave moeten worden verantwoord, zijn de uitgaven te laag vastgesteld, aldus de vereniging.

- 5.1. De Afdeling heeft in de voormelde uitspraak geoordeeld dat de stand van de reserve op 1 januari 2001 moet worden bepaald op 95.076,00 omdat [belanghebbende], ter beslechting van een geschil met de vereniging over deze stand, uitdrukkelijk en zonder voorbehoud akkoord is gegaan met het voorstel van de vereniging om deze stand vast te stellen op 95.076,00.

5.2. Het college heeft zich in het bestreden besluit op het standpunt gesteld dat een uitdrukkelijke en onvoorwaardelijke instemming van [belanghebbende] niet uit de stukken blijkt. De instemming ziet volgens het college slechts op de berekeningswijze en niet op het bedrag. De bedragen die aan de berekening ten grondslag liggen, zijn sinds die instemming gewijzigd, aldus het college.

5.3. Nu het college de beginstand van de reserve op een ander bedrag heeft vastgesteld dan de Afdeling in haar uitspraak van 13 januari 2016 aan het college heeft opgedragen, voert de vereniging terecht aan dat het college geen uitvoering heeft gegeven aan die uitspraak. Overigens mist het standpunt van het college, dat de instemming van [belanghebbende] slechts ziet op de berekeningswijze, ook feitelijke grondslag. In een brief van de vereniging van 7 mei 2009 aan [belanghebbende] is vermeld dat "er gevoeglijk vanuit [kan] worden gegaan dat het beginsaldo op 1 januari 2001 heeft bedragen [] 95.076". [belanghebbende] heeft in reactie daarop bij brief van 9 september 2009 verklaard: "Wij gaan akkoord met het uitgangspunt dat de beginstand van de reserve op 1 januari 2001 95.076 is." Dat het gegeven akkoord slechts betrekking heeft op de berekeningswijze, volgt geenszins uit de stukken.

5.4. Het betoog slaagt. Nu het college de stand van de reserve op 1 januari 2001 te hoog heeft vastgesteld, voert de vereniging terecht aan dat niet het gehele toegevoegde bedrag als uitgave is aangemerkt. Ervan uitgaande dat de stand op 1 januari 2001 95.076,00 bedroeg, en op 31 december 2001 117.449,00, had een toevoeging van 22.373,00 als uitgave moeten worden aangemerkt. Het college heeft een toevoeging van 4.073,00 als uitgave aangemerkt. De uitgaven dienen daarom met 18.300,00 te worden verhoogd.

Overige uitgaven 2002

6. De vereniging betoogt verder dat het college de uitgaven over 2002 ten onrechte en in strijd met de uitspraak van 13 januari 2016 niet met 37.356,00 heeft verhoogd.

6.1. De Afdeling heeft in de uitspraak van 13 januari 2016 geoordeeld dat het college de uitgaven met 37.356,00 had moeten verhogen, omdat het onvoldoende heeft onderbouwd waarom dat bedrag buiten de overschrijdingsregeling is gelaten. Bij een eerdere vaststelling van het overschrijdingsbedrag over dezelfde periode heeft [belanghebbende] dat bedrag wel in aanmerking genomen. Dat niet meer kan worden vastgesteld of het bedrag is besteed aan kosten voor personeel of voor materiële instandhouding als bedoeld in artikel 144 van de WPO, maakt niet dat het college dit bedrag zonder meer buiten de overschrijdingsregeling mocht laten. Bovendien heeft Deloitte Accountants B.V. in een door het college gevraagd rapport vermeld dat niet kan worden beoordeeld of de correctie van 37.356,00 terecht is geweest, omdat geen toelichting is aangetroffen en [belanghebbende] deze post niet kan specificeren.

6.2. Het college heeft nader onderbouwd waarom het bedrag van 37.356,00 buiten beschouwing is gelaten. Zoals vermeld heeft [belanghebbende] de overschrijdingsbijdrage over de periode 2001-2005 eerder vastgesteld, bij besluit van 9 september 2008. In dat besluit is het bedrag aangemerkt als uitgave voor overige schulden. [belanghebbende] heeft het overschrijdingsbedrag bij besluit van 5 juli 2011 opnieuw vastgesteld en heeft daarbij dat bedrag niet meer aangemerkt als uitgave. In administratief beroep heeft Deloitte in zijn rapport geconcludeerd dat de uitgave van 37.356,00 niet aansluit op de onderliggende administratie van [belanghebbende] over 2002. De Commissie rechtsbescherming, die advies heeft uitgebracht in het door de vereniging ingestelde administratief beroep, heeft daarom geadviseerd de uitgaven met dat bedrag te verhogen. De commissie is echter niet ingegaan op de stelling van [belanghebbende] tijdens de hoorzitting, dat het bedrag is besteed aan uitgaven van de gemeente in de rol van lokale overheid. Daarom heeft het college het advies van de commissie op dit punt niet overgenomen. Volgens het college kan uit de beschikbare gegevens niet worden afgeleid dat het bedrag van 37.356,00 is besteed aan uitgaven die van belang zijn voor de overschrijdingsregeling, en moet het bedrag daarom buiten beschouwing worden gelaten.

6.3. De Afdeling heeft het college in de uitspraak van 16 januari 2016 opgedragen om de uitgaven over 2002 met 37.356,00 te verhogen, en niet om het standpunt dat dit bedrag buiten beschouwing moet

worden gelaten, nader te onderbouwen. Nu het college de uitgaven niet heeft verhoogd met 37.356,00, voert de vereniging ook op dit punt terecht aan dat het college geen uitvoering heeft gegeven aan die uitspraak. Overigens zou de nadere onderbouwing het buiten beschouwing laten van het bedrag niet kunnen dragen. Deze onderbouwing komt erop neer dat het bedrag buiten beschouwing is gelaten omdat niet duidelijk is of het is besteed aan kosten die onder de overschrijdingsregeling vallen. Dat is een herhaling van de onderbouwing die de Afdeling in de uitspraak van 16 januari 2016 onvoldoende heeft bevonden.

6.4. Het betoog slaagt. De uitgaven dienen alsnog met 37.356,00 te worden verhoogd.

Stand van de reserve per 31 december 2005

7. De vereniging betoogt verder dat het college ten onrechte de stand van de reserve op 31 december 2005 heeft bepaald op nihil en de reserve geheel bij de ontvangsten in aanmerking heeft genomen. Per 1 januari 2006 wordt het openbaar onderwijs verzorgd door de stichting Marenland (hierna: de stichting). De aanwezige reserves moeten worden overgedragen aan de stichting, en die overdracht is geen onttrekking, aldus de vereniging.

7.1. Het college heeft zich in het bestreden besluit op het standpunt gesteld dat als de gemeente de exploitatie van openbare scholen beëindigt, de opgebouwde reserve in het laatste exploitatiejaar moet worden onttrokken en als ontvangst in aanmerking moet worden genomen. De reserve is geheel gevormd doordat de ontvangen rijksbijdragen voor openbaar onderwijs niet geheel zijn uitgegeven. Deze toevoegingen zijn in het kader van de overschrijdingsregeling aangemerkt als uitgaven en naar rato doorbetaald aan bijzondere scholen. Als door de beëindiging van de exploitatie door de gemeente tegenover deze uitgaven geen inkomsten voor openbare scholen staan, worden bijzondere scholen in strijd met het doel van de overschrijdingsregeling bevoordeeld boven openbare scholen.

7.2. Het college wordt niet in dat standpunt gevolgd. In artikel 144, tweede lid, van de WPO is bepaald dat een onttrekking aan de reserve slechts als ontvangst wordt aangemerkt als deze geschiedt ter bestrijding van de in die bepaling vermelde kosten. Vast staat dat [belanghebbende] de reserve aan de stichting heeft overgedragen, en dus geen bedrag daaraan heeft onttrokken. Los daarvan kan de gestelde onttrekking wegens de overdracht van de exploitatie voor de overschrijdingsregeling niet als ontvangst gelden, omdat deze niet geschiedt ter bestrijding van de in artikel 144, tweede lid, van de WPO vermelde kosten.

Anders dan het college stelt, leidt het voorgaande er niet toe dat openbaar en bijzonder onderwijs ongelijk worden bekostigd. De reserve is immers overgedragen aan de stichting en komt dan ook alsnog ten goede aan het openbaar onderwijs.

7.3. Het betoog slaagt. De stand van de reserve op 31 december 2005 moet worden bepaald op 334.246,00, en de ontvangsten moeten worden verminderd met datzelfde bedrag.

Overgedragen bedrag voor de verzelfstandiging van openbaar onderwijs

8. De vereniging betoogt tot slot dat de uitgaven over de in geding zijnde periode met 78.945,00 moeten worden verhoogd. Dat bedrag is het verschil tussen het bedrag dat [belanghebbende] heeft overgedragen aan de stichting (413.191,00) en de ten tijde van de verzelfstandiging van het onderwijs opgebouwde reserve (334.246,00). Het college heeft de stelling dat het resterende bedrag uit een andere bron is gefinancierd niet onderbouwd, en heeft slechts in algemene bewoordingen gesteld dat de gemeente over middelen beschikt die beschikbaar kunnen worden gesteld, aldus de vereniging.

8.1. De Afdeling heeft in de uitspraak van 13 januari 2016 geoordeeld dat het college zijn standpunt, dat 78.945,00 uit een andere financiële bron is gefinancierd, onvoldoende heeft gemotiveerd. Het college heeft niet toegelicht welke bron dit is geweest, en heeft evenmin aannemelijk gemaakt dat het bedrag buiten de

overschrijdingsregeling moet worden gehouden omdat het niet als uitgave als bedoeld in artikel 144, tweede lid, van de WPO kan worden aangemerkt. Voor zover het college zich op het standpunt heeft gesteld dat de verzelfstandiging en de daarmee samenhangende overdracht van reserves niet van belang zijn voor de vaststelling van het overschrijdingsbedrag over de periode 2001-2005, ontbeert dat een toereikende motivering.

8.2. Het college heeft in het bestreden besluit nader toegelicht waarom de overdracht van het bedrag van 78.945,00 volgens hem niet van belang is voor de overschrijdingsregeling. Daarbij heeft het college er allereerst op gewezen dat de stichting per 1 januari 2006 is begonnen met haar taken. Dat is na de in geding zijnde periode, zodat ervan moet worden uitgegaan dat de stichting geen uitgaven heeft gedaan die relevant zijn voor de periode over 2001-2005. Bovendien zijn voor de overschrijdingsregeling slechts de uitgaven voor door de gemeente in stand gehouden scholen van belang, en niet de uitgaven van de stichting.

Voor zover de vereniging bedoelt dat, gelet op de betaling aan de stichting, de reserve op 31 december 2005 hoger moet zijn geweest dan dat deze is vastgesteld, zodat eerder toevoegingen moeten hebben plaatsgevonden die als uitgave moeten worden aangemerkt, miskent de vereniging volgens het college dat de gemeente naast de reserve ook andere middelen ter beschikking mocht stellen. Dat volgt uit de bestedingsvrijheid van de gemeente.

Volgens het college kan gelet op het voorgaande niet worden vastgesteld of de betaling van 78.945,00 een uitgave vormt die relevant is voor de overschrijdingsregeling.

8.3. De vraag die voorligt is of het college in het bestreden besluit voldoende heeft onderbouwd dat de overdracht van 78.945,00 aan de stichting is gefinancierd uit een bron die buiten de overschrijdingsregeling valt. Hetgeen het college naar voren heeft gebracht over het moment waarop de stichting met haar werkzaamheden is begonnen en welke uitgaven van het overgedragen bedrag zijn gedaan, ziet niet op de herkomst van het overgedragen bedrag en is daarom niet van belang.

Ook in het bestreden besluit heeft het college niet duidelijk weten te maken uit welke financieringsbron het bedrag van 78.945,00 is betaald. De enkele stelling dat het de gemeente vrij staat om andere middelen dan de opgebouwde reserve ter beschikking te stellen, is daartoe onvoldoende. Dat geldt te meer nu een betaling uit algemene middelen op grond van artikel 142, eerste lid, van de WPO onder de overschrijdingsregeling valt. Voor zover [belanghebbende] ter zitting heeft verklaard ervan uit te gaan dat het bedrag onderdeel uitmaakt van de bruidsschat, geregeld in artikel 140a van de WPO, wordt hij daarin niet gevolgd. In een brief van [belanghebbende] van 1 december 2011 is vermeld hoe de bruidsschat is samengesteld en daarbij is geen bedrag van 78.945,00 vermeld.

8.4. Het betoog slaagt. De uitgaven moeten met 78.945,00 worden verhoogd.

Conclusie beroep

9. Het beroep is gegrond. De Afdeling zal op na te melden wijze in de zaak voorzien.

10. Het besluit van het college van 14 juni 2016 zal worden vernietigd en het primaire besluit van [belanghebbende] van 5 juli 2011 herroepen. [belanghebbende] heeft bij dat besluit een besluit van 9 september 2008 ingetrokken. Door de herroeping van het besluit van 5 juli 2011 zou dat besluit herleven. De Afdeling zal daarom ook het besluit van 9 september 2008 herroepen.

Verder zal de Afdeling hieronder het overschrijdingsbedrag en -percentage vaststellen. De Afdeling zal tot slot bepalen dat deze uitspraak in de plaats treedt van het vernietigde besluit. Het college dient op na te melden wijze tot vergoeding van de proceskosten te worden veroordeeld.

Vaststelling overschrijding

11. Het college heeft in het bestreden besluit de uitgaven over de periode 2001-2005 vastgesteld op 7.743.163,00. Dat bedrag moet, gelet op hetgeen is overwogen onder 5.4, 6.4 en 8.4, worden verhoogd met 18.300,00 respectievelijk 37.356,00 en 78.945,00. De uitgaven worden vastgesteld op 7.877.764,00.

Het college heeft de ontvangsten over de periode 2001-2005 vastgesteld op 8.078.627,00. Dat bedrag moet, gelet op hetgeen is overwogen onder 7.3, worden verlaagd met 334.246,00. De ontvangsten worden vastgesteld op 7.744.381,00.

Het saldo bedraagt -133.383,00.

12. Voor zover de vereniging naar voren heeft gebracht dat het overschrijdingsbedrag moet worden vermeerderd met 48.087,00, omdat [belanghebbende] de overschrijding eerder op dit bedrag heeft vastgesteld, wordt zij daarin niet gevolgd. Dat bedrag is onjuist gebleken, waarna een volledige herberekening heeft plaatsgevonden. Aan het eerder toegekende bedrag komt daarbij geen betekenis toe. Voor zover [belanghebbende] de vereniging eerder een overschrijdingsbijdrage heeft uitgekeerd, dient deze dan ook te worden verrekend met de bijdrage die op grond van deze uitspraak moet worden uitgekeerd.

13. Uit het voorgaande volgt dat over de periode 2001-2005 een overschrijding heeft plaatsgevonden van 133.383,00, ofwel 1,72% van de ontvangsten. De Afdeling zal het overschrijdingsbedrag en -percentage daarop vaststellen.

Beslissing

De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State:

I. verklaart het beroep gegrond;

II. vernietigt het besluit van het college van gedeputeerde staten van Groningen van 14 juni 2016, kenmerk 2016-34.123/24/A.16, BJC;

III. herroept het besluit van het college van burgemeester en wethouders van [belanghebbende] van 5 juli 2011;

IV. herroept het besluit van het college van burgemeester en wethouders van [belanghebbende] van 9 september 2008;

V. stelt het overschrijdingsbedrag en -percentage over de periode 2001-2005 vast op 133.383,00 respectievelijk 1,72;

VI. bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van het vernietigde besluit;

VII. veroordeelt het college van gedeputeerde staten van Groningen tot vergoeding van bij de Vereniging voor Christelijk Primair Onderwijs Noord-Groningen in verband met de behandeling van het beroep opgekomen proceskosten tot een bedrag van 990,00 (zegge: negenhonderdnegentig euro), geheel toe te rekenen aan door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand;

VIII. gelast dat het college van gedeputeerde staten van Groningen aan de Vereniging voor Christelijk Primair Onderwijs Noord-Groningen het door haar voor de behandeling van het beroep betaalde griffierecht ten bedrage van 334,00 (zegge: driehonderdvierendertig euro) vergoedt.

Aldus vastgesteld door mr. D.A.C. Slump, voorzitter, en mr. B.P. Vermeulen en mr. R.J.J.M. Pans, leden, in tegenwoordigheid van mr. M.R. Baart, griffier.

w.g. Slump w.g. Baart
voorzitter griffier

Uitgesproken in het openbaar op 7 juni 2017

799. BIJLAGE

Wet op het primair onderwijs

Artikel 140a. Gemeentelijk beleid bij verzelfstandiging van het openbaar onderwijs in een gemeente

1. Indien de gemeenteraad ten aanzien van een of meer door de gemeente in stand gehouden openbare scholen besluit dat deze met ingang van een datum die is gelegen in de periode die aanvangt met een bij koninklijk besluit te bepalen datum en eindigt met ingang van het negende kalenderjaar daaropvolgend, in stand zullen worden gehouden door een of meer andere rechtspersonen dan de gemeente, kan de regeling, bedoeld in artikel 140, eerste lid, dan wel de regeling, bedoeld in artikel 141, eerste lid, bij effectuering van dat besluit ten aanzien van die scholen en in afwijking van artikel 140, tweede lid, dan wel een regeling op grond van dit artikel bij effectuering van dat besluit ten aanzien van die scholen, erin voorzien dat door de gemeente aan een of meer andere rechtspersonen dan de gemeente die die scholen in stand houden, een vergoeding voor administratie, beheer en bestuur wordt toegekend als aangegeven in het tweede lid.

[]

Artikel 142. Overschrijdingsbedrag; voorwaarde personeel buiten overschrijding

1. Indien een gemeente ten behoeve van een of meer door haar in stand gehouden basisscholen of speciale scholen voor basisonderwijs meer uitgaven doet voor het personeel en de materiële instandhouding dan door het Rijk worden bekostigd, wordt met inachtneming van de artikelen 142 tot en met 147 aan het bevoegd gezag van de in die gemeente gevestigde, niet door de gemeente in stand gehouden basisscholen onderscheidenlijk speciale scholen voor basisonderwijs om de vijf jaar een overschrijdingsbedrag verstrekt. Voor de toepassing van de eerste volzin worden ontvangsten op grond van artikel 134, tweede lid, tweede volzin, gelijk gesteld met ontvangsten van het Rijk. Indien een gemeente vanaf een tijdstip binnen een periode van vijf jaar als bedoeld in de eerste volzin geen basisschool onderscheidenlijk speciale school voor basisonderwijs in stand houdt, wordt het overschrijdingsbedrag in afwijking van die volzin uiterlijk 31 december van het kalenderjaar dat volgt op dat tijdstip waarop de gemeente niet langer een school in stand houdt, toegekend.

[]

Artikel 144. Vaststelling overschrijdingsbedrag, uitgedrukt in percentage

[]

2. Indien de gemeente een deel van de ontvangsten, bedoeld in het eerste lid onder d of een deel van de ontvangsten, bedoeld in dat lid onder e, f, g en i, toevoegt aan een voorziening, wordt dat deel aangemerkt als een uitgave als bedoeld in dat lid onder a, onderscheidenlijk als een uitgave als bedoeld in dat lid onder b, c en h. Indien de gemeente ten behoeve van de personeelskosten, de nascholingskosten, de kosten voor materiële instandhouding of de kosten voor de instandhouding van een rechtspersoon als bedoeld in artikel 68, bedragen aan een voorziening onttrekt, worden deze aangemerkt als ontvangsten als bedoeld in het eerste lid onder d, e of f.

[]