

ECLI:NL:GHSHE:2025:3536

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	10-12-2025
Datum publicatie	21-01-2026
Zaaknummer	23/1130
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBZWB:2023:4695 , (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Voor de inspecteur bestond geen reden om (incidenteel) hoger beroep in te stellen omdat de naheffingsaanslag volledig in stand is gelaten door de rechtbank. Artikel 11 (1) g Wet OB (de medische vrijstelling). Uit alle feiten en omstandigheden die partijen hebben aangevoerd, concludeert het hof dat de door belanghebbende verrichte dienst bestaat uit een overeenkomst van opdracht tot het verlenen van gezondheidskundige verzorging en niet uit het ter beschikking stellen van personeel aan huisartsenpraktijken.
Wetsverwijzingen	Wet op de omzetbelasting 1968
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

 [Verrijkte uitspraak](#)

Uitspraak

GERECHTSHOF 's-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht
Meervoudige Belastingkamer
Nummer: 23/1130

Uitspraak op het hoger beroep van

[belanghebbende] , **c.s.**, gevestigd te [vestigingsplaats] ,
hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de rechtbank) van 6 juli 2023, nummer 21/1079, in het geding tussen belanghebbende en

de inspecteur van de Belastingdienst,
hierna: de inspecteur,

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft een naheffingsaanslag omzetbelasting over de periode 1 januari 2014 tot en met 31 december 2014 opgelegd. Tevens is bij beschikking belastingrente in rekening gebracht.
- 1.2. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt. De inspecteur heeft uitspraak op bezwaar gedaan en het bezwaar niet-ontvankelijk verklaard.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak beroep ingesteld bij de rechtbank.
De rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld bij het hof. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Belanghebbende heeft vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn doorgestuurd naar de andere partij.
- 1.6. De zitting heeft plaatsgevonden op 29 oktober 2025 in 's-Hertogenbosch. Daar zijn verschenen namens belanghebbende [persoon 1] (voorzitter van de raad van bestuur), [persoon 2] (werkzaam bij belanghebbende), [persoon 3] (controller) en [gemachtigde 1], [gemachtigde 2] en [gemachtigde 3], als gemachtigden van belanghebbende
en, namens de inspecteur, [inspecteur 1], [inspecteur 2] en [inspecteur 3].
- 1.7. Het hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.
- 1.8. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat gelijktijdig met de uitspraak aan partijen ter beschikking wordt gesteld.

2 Feiten

- 2.1. [A BV] ([A BV]) sluit overeenkomsten met huisartsenpraktijken, waarbij wordt overeengekomen dat werknemers worden ingezet als praktijkondersteuners huisartsenzorg somatiek bij de desbetreffende huisartsenpraktijken. [A BV] is voor deze werkzaamheden aangemerkt als ondernemer als bedoeld in de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB). [A BV] is onderdeel van belanghebbende.
- 2.2. Praktijkondersteuners huisartsenzorg worden ingezet bij huisartsenpraktijken om zelfstandig chronische patiënten met somatische klachten (zoals diabetes mellitus, COPD en astma) te behandelen. Praktijkondersteuners bieden zelfstandig zorg aan specifieke groepen patiënten met chronische aandoeningen en aan ouderen. Hun taken richten zich met name op preventie, begeleiding, monitoring en het bieden van voorlichting en educatie met betrekking tot het omgaan met deze chronische aandoeningen en de gevolgen daarvan. Vaak zijn praktijkondersteuners gespecialiseerd in één specifieke aandoening zoals diabetes, astma/COPD of ouderenzorg. De keuze voor het aantrekken van een praktijkondersteuner ligt bij de praktijkhouder (meestal de huisarts). De handelingen van een praktijkondersteuner vangen aan nadat een huisarts een diagnose heeft gesteld. Daarna neemt de praktijkondersteuner de gehele behandeling voor zijn rekening. De huisarts is niet direct bij iedere behandeling door een praktijkondersteuner betrokken.
- 2.3. In 2014 sluit [A BV] een 'Overeenkomst Praktijkondersteuning somatiek' (overeenkomst 2014) met de huisartsenpraktijken, waarin – voor zover relevant – het volgende is opgenomen:

"(...)

[A BV] (...)

en

Huisartsenpraktijk (...)

overwegende dat:

- op basis van de beleidsregel BR/CU - 7004 (huisartsenzorg) van de NZa financiële middelen beschikbaar zijn gesteld voor POH-activiteiten vanuit de zorgverzekeraars.
- de huisartsenpraktijk belang heeft gebruik te maken van beschikbare financiering en daartoe gebruik wil maken van de diensten van [A BV] en dat [A BV] belang heeft bij de inzet van een praktijkondersteuner in de huisartsenpraktijk.
- de huisartsenpraktijk is voor de praktijkondersteuning somatiek een overeenkomst aangegaan met de zorgverzekeraars.
- deze overeenkomst heeft betrekking op de samenwerking tussen [A BV] en de huisartsenpraktijk op het gebied van praktijkondersteuning somatiek.
- de dienstverlening praktijkondersteuning somatiek betreft de eerstelijns ondersteuning van de huisarts, ten aanzien van met name somatische klachten (DM, COPD en CVRM) bij patiënten, zoals vastgelegd in zorgcontracten met de verzekeraars, waaronder:
 - Consultatie
 - Vraagverduidelijkingsgesprekken
 - Kortdurende begeleiding van de patiënten in de behandeling bij de huisarts
 - Casemanagement/continuïteit van zorg
 - Netwerkfunctie
- de huisartsenpraktijk is en blijft verantwoordelijk voor de patiëntenzorg.
- partijen hebben naar elkaar een informatieplicht voor wat betreft kerngegevens die van belang zijn voor of samenhangen met praktijkondersteuning. In dit kader stelt de huisartsenpraktijk de relevante gegevens beschikbaar voor de periodieke verantwoording naar de zorgverzekeraars door [A BV] .

komen als volgt overeen:

Artikel 1 – De praktijkondersteuner

1. De praktijkondersteuner heeft kennis van de benodigde zorg en ontwikkelt deze mee. Met de huisartsen wordt gekeken hoe dit verder vorm gegeven kan worden.
2. Ieder jaar vindt een gezamenlijk evaluatiegesprek plaats tussen huisarts, praktijkondersteuner en leidinggevende [A BV] . Indien partijen van oordeel zijn dat de praktijkondersteuner niet naar behoren functioneert dan wel niet aan de te stellen kwaliteitseisen voldoet, dan zorgt [A BV] voor een plan van aanpak en/of adequate oplossing. Indien blijkt dat er geen verandering optreedt dan zorgt [A BV] uiteindelijk voor vervanging.
3. De praktijkondersteuner zelf is niet aansprakelijk voor schade die hij/zij mocht veroorzaken aan de huisarts of aan derden bij de uitoefening van de werkzaamheden voor de huisarts, tenzij de schade een gevolg is van opzet of bewuste roekeloosheid.
(...)
5. De praktijkondersteuner is in dienst van [A BV] . (...)
6. De praktijkondersteuner is verplicht deel te nemen aan het werkoverleg dat vanuit [A BV] wordt aangeboden. (...)

Artikel 2 – De huisartsenpraktijk

1. De praktijkondersteuner wordt in de huisartsenpraktijk aangestuurd door de huisarts(en). Over de concrete invulling van arbeid- en rusttijden maken de huisarts(en) en de praktijkondersteuner afspraken.
2. De huisartsenpraktijk stelt de praktijkondersteuner in staat om de POH-activiteiten op een goede wijze te vervullen en draagt zorg voor goede arbeidsomstandigheden, conform de Arbowetgeving.
(...)

Artikel 3 – Kwaliteit, vervanging en scholing

1. Bij langdurige ziekte of zwangerschapsverlof zorgt [A BV] voor vervanging van de praktijkondersteuner. Van langdurige ziekte is sprake vanaf twee weken aaneengesloten ziekteverzuim.

2. Wanneer de praktijkondersteuner verlof, anders dan regulier vakantieverlof, opneemt voor een periode langer dan twee aaneengesloten weken dan zorgt [A BV] voor eventuele vervanging.
3. Wanneer een praktijkondersteuner zijn arbeidscontract opzegt, zorgt [A BV] voor een opvolger of vervanger per datum dat de praktijkondersteuner niet meer werkzaam is in de praktijk.
4. De verplichting van [A BV] tot vervanging geldt niet voor specialistische taakgebieden die niet tot het reguliere takenpakket van een praktijkondersteuner behoren.
5. De praktijkondersteuner dient deel te nemen aan de jaarlijks verplicht gestelde praktijkondersteuning nascholingen vanuit [A BV] . Deze uren vallen binnen de begrootte praktijkondersteuningsuren van de huisartsenpraktijk. Alle andere nascholingsuren en kosten vallen hierbuiten en zijn voor eigen rekening en tijd van de praktijkondersteuner of huisarts.
6. [A BV] is verantwoordelijk voor de kwaliteit van de praktijkondersteuners. Om dit te bevorderen zal [A BV] een goed inwerktraject verzorgen en de kwaliteit periodiek monitoren.
7. De praktijkondersteuner in dienst van [A BV] heeft ten minste een HBO opleiding Praktijkondersteuning. Als de praktijkondersteuner nog in opleiding is dient deze binnen de gestelde opleidingstijd de studie af te ronden, waarbij een uitloop van maximaal een jaar mogelijk is (vanwege herexamen, ziekte, zwangerschap e.d.). Een praktijkondersteuner die voor 2010 is aangesteld en niet voldoet aan bovenstaande opleidingseis, hoeft geen HBO opleiding praktijkondersteuning te volgen indien deze in het bezit is van een HBO-V diploma (niveau 5) of deze in het bezit is van een verpleegkundige niveau 4 opleiding met aanvullende opleiding zoals genoemd in het meest recente beleidsdocument POH S zorgverzekeraar.

Artikel 4 – De dienstverlening

1. De diensten worden met ingang van (...) voor een aantal (bruto) uren per week bij de huisarts verleend (zie bijlage specifieke datum en uren). Hieronder vallen ook reistijd (geen woon- werkverkeer) en opleidingstijd. In overleg tussen de huisarts, de betrokken praktijkondersteuner en [A BV] wordt ingevuld op welke dagen, op welke werkplek en hoelang de dienstverlening plaatsvindt. In het algemeen vindt deze plaats binnen de gangbare kantoortijden in een vast rooster. In onderling overleg kunnen de huisarts en de praktijkondersteuner hier incidenteel van afwijken.
2. De huisartsenpraktijk draagt er zorg voor dat de uren praktijkondersteuning vanuit de contracten chronische zorgprogramma's gewaarborgd zijn binnen de afgenomen uren praktijkondersteuning van [A BV] .
3. De praktische invulling van de diensten wordt vormgegeven in overleg tussen de huisartsenpraktijk en de praktijkondersteuner.
4. [A BV] zal een contactpersoon aanwijzen voor zowel de praktijkondersteuner als de huisartsenpraktijk op het gebied van praktijkondersteuning somatiek.

Artikel 5 – Tarief dienstverlening, facturatie en betaling

1. Het tarief van de praktijkondersteuner somatiek bedraagt € 33,35 per bruto uur (prijspeil 2014) en wordt jaarlijks geïndexeerd conform de ontwikkeling van de cao huisartsenzorg en het tarief van de praktijkondersteuner somatiek in de DBC. (...)

Artikel 6 – Duur

1. Deze overeenkomst treedt in werking op (...) en is aangegaan voor de duur van drie jaar. (...)
(...)”
- 2.4. De Handleiding COPD Maart 2014 van het Expertteam COPD [A BV] (de handleiding COPD) vermeldt onder meer:

“In deze handleiding zal de structuur worden uitgewerkt die noodzakelijk is om de COPD- patiënt in zijn eigen woonomgeving te begeleiden. Er zijn verwijs en terugverwijsafspraken tussen 1e en 2e lijn opgenomen. Het doel van deze handleiding is om te komen tot een kwalitatief goede en doelmatige zorg voor COPD patiënten en daarin kunnen ook andere zorgpartners een rol spelen. Het uitgangspunt is dat de praktijkondersteuner de zorg uitvoert maar dat de huisarts eindverantwoordelijk blijft voor de COPD zorg binnen zijn of haar praktijk.

(...)

De huisarts en praktijkondersteuner evalueren de uitkomsten van de verschillende

onderzoeken om de diagnose te kunnen stellen. Hierbij kan altijd het expertteam worden geraadpleegd als eerstelijns kenniscentrum.

(...)

De praktijkondersteuner geeft individuele voorlichting waardoor COPD-patiënten kennis, inzichten en vaardigheden verwerven

(...)

Bij onvoldoende verbetering (aanhoudende klachten van dyspneu) kiest de praktijkondersteuner, in overleg met de huisarts, een andere soort luchtwegverwijder na twee weken, of voegt een middel van de andere soort toe.

(...)

Bij patiënten met frequente exacerbaties (twee of meer per jaar) overweegt de praktijkondersteuner, in overleg met de huisarts, een behandeling met inhalatiecorticosteroiden (ICS)

(...)

Als de exacerbaties niet afnemen, wordt de behandeling gestaakt. De praktijkondersteuner en huisarts overwegen bij patiënten met stabiel matig ernstig COPD (FEV1 > 50% van de voorspelde waarde) die ICS gebruiken, ICS te staken en het verdere beleid te laten afhangen van het al of niet optreden van exacerbaties of een geleidelijkere toename van de luchtwegklachten in de aansluitende twee maanden.”

2.5. Een praktijkondersteuner wordt vanuit [A BV] vakinhoudelijk begeleid en geadviseerd door een gespecialiseerd verpleegkundige (GVK). De GVK wordt geconsulteerd door het basisteam waaronder de praktijkondersteuner. De GVK controleert het resultaat, de inhoud en kwaliteit van het werk van de praktijkondersteuners. Het functieprofiel Gespecialiseerde verpleegkundige (DM, CVRM en COPD) van maart 2014 vermeldt onder meer:

“1. Doelstelling van de functie

De Gespecialiseerde verpleegkundige speelt een belangrijke rol in de uitvoering van het eerstelijns chronisch zorgprogramma DM, CVRM en COPD. De GVK is een duidelijk herkenbaar gezicht voor de gehele zorgketen en maakt deel uit van en is de spil binnen het expertteam. De GVK heeft primair de consultfunctie voor het basisteam en is aanspreekpunt voor de tweede lijn.

Daarnaast heeft de GVK een centrale rol in het ontwikkelen en initiëren van nieuwe procedures, protocollen, en richtlijnen en de ontwikkeling en vormgeving van zorgarrangementen. De GVK onderwerpt bestaande zorgstructuren en behandelingsvormen aan toetsing en evaluatie. De GVK draagt bij aan deskundigheidsbevordering en aan de ontwikkeling van de zorg.

(...)

2. Plaats in de organisatie

De GVK is in dienst van [A BV] . (...)

(...)

3.2 **Professiegebonden taken:** de verzameling van taken die verbonden zijn aan behoud, ontwikkeling en kwaliteit van professionele beroepsuitoefening.

Dit zijn taken zoals borgen en bevorderen van de kwaliteit van zorg binnen de keten. De GVK heeft als belangrijke taak de protocollen te (mede)ontwikkelen en op praktijkniveau te implementeren en dit proces te begeleiden. Ook is een belangrijke rol voor de GVK weggelegd in het auditen van de zorg op praktijkniveau. Kortom de GVK heeft een koploperfunctie betreffende de protocollering en het toetsen van praktijken aan deze standaarden.

Kerntaken zijn:

- Ontwikkelen van deskundigheid in eigen beroepsmatig handelen;
- Bevorderen van deskundigheid in beroepsmatig handelen van collegae;
- (Mede) Ontwikkelen van richtlijnen en protocollen;
- Borgen en bevorderen van de kwaliteit van zorg;

□ Professionaliseren van beroepsuitoefening als Gespecialiseerde verpleegkundige.

(...)”

2.6. Het Kwaliteitshandboek [A BV] Chronische Zorg, organisatiehandboek [A BV] van 11 mei 2015 (het Kwaliteits- en organisatiehandboek) vermeldt onder meer:

“Binnen de visie van [A BV] is de zorgverlener hoofdcontractant waar ook het hoofdaandeel van de uitvoering van het ketenprogramma ligt. Bij de zorg voor chronische patiënten zijn dit de huisartsen. [A BV] heeft de opdracht om voor haar huisartsen vanaf januari 2010 de zorgprogramma’s Diabetes Mellitus, COPD, Cardiovasculair Risicomanagement voor haar huisartsen te organiseren onder de beleidsregel Prestatiebesteding multidisciplinaire zorgverlening chronische aandoeningen.

Binnen [A BV] wordt de chronische zorg geleverd vanuit de eerste lijn. Het basisteam dat de zorg vanuit de huisartsenpraktijk verleent bestaat uit de huisarts, doktersassistente en de praktijkondersteuner. Dit basisteam wordt bijgestaan door een expertteam dat hen medisch inhoudelijk ondersteuning kan bieden bij consultatievragen en kwaliteitsvraagstukken. Het expertteam zorgt in samenwerking met de medische werkgroep voor de ontwikkeling en het onderhoud van de protocollen binnen een zorgprogramma.

(...)

Het primaire zorgproces in de huisartsenpraktijk bestaat uit selecteren, oproepen, diagnostiek, behandeling en follow up. De deelnemende praktijken voeren deze procesfasen uit volgens de aangewezen protocollen. (...) Het is de verantwoordelijkheid van de [A BV] deze procesfasen goed te organiseren zodat de praktijken in het primaire proces optimale zorg kunnen leveren aan patiënten

(...)

In de regio’s Midden Limburg en Westelijke Mijnstreek is het initiatief genomen om integrale ketenzorg te leveren middels collectieve zorgprogramma’s. [A BV] wil door middel van oprichting van een Zorggroep de samenhang in de ketenzorg versterken en de coördinatie verbeteren met het doel complicaties vroegtijdig op te sporen, te beperken of te voorkomen en zo de kwaliteit van leven voor patiënten te optimaliseren. In onze visie heeft de huisarts de regie in de ketenzorg en is Zorggroep [A BV] hoofdcontractant voor de zorgverzekeraar over specifieke zorgprogramma’s. Door afspraken te maken volgens de zorgstandaarden over de uitvoering binnen de beroepsgroep zelf en met de partners in de keten, wil de zorggroep gestructureerd en toetsbaar wijkgerichte zorg verlenen. [A BV] levert reeds Diabeteszorg, COPD zorg, Astma zorg en CVRM zorg aan niet-gecompliceerde diabetes type 2 patiënten, COPD patiënten, Astma patiënten en secundaire CVRM patiënten.

(...)

Omdat een team van zorgverleners betrokken is bij de chronische zorgprogramma’s, adviseert de zorgstandaard om één zorgverlener aan te wijzen als de eerstverantwoordelijke: *de centrale zorgverlener*. De centrale zorgverlener is het aanspreekpunt voor het gehele behandelteam inclusief de patiënt. De centrale zorgverlener heeft daarom een centrale rol in de totstandkoming en naleving van het individuele zorgplan.

(...)

Tabel 1: Kernelementen CCM binnen [A BV] Chronische Zorg

Ontwerp van het Zorgproces	(...)
	Praktijkondersteuner centrale zorgverlener als coach voor opstellen individueel zorgplan met patiënt

(i.s.m. huisarts)
(...)

(...)

[A BV] heeft tot doel de huisartsen in Westelijke Mijnstreek en Midden Limburg zorginhoudelijk en bedrijfsmatig te ondersteunen. Zij is de contractant voor collectieve zorgprogramma's naar de zorgverzekeraar toe.

(...)

3.1.3. Praktijkniveau

Basisteam Huisartsenpraktijk

Huisarts en doktersassistente

De huisarts is primair behandelaar van chronische zorg patiënten en eindverantwoordelijke voor de eerstelijns zorg. [A BV] is namens de huisartsen hoofdcontractant voor de zorgverzekeraar en onderhandelaar naar de ketenzorgpartners. De huisartsenpraktijken conformeren zich met hun aansluiting bij de zorggroep aan de collectief gemaakte afspraken. Zij sluiten hiertoe een aansluitovereenkomst met het bestuur. (...)

Praktijkondersteuner

Voorwaarde voor de aansluiting bij de zorgprogramma's is dat in de huisartsenpraktijk een praktijkondersteuner werkzaam is. De praktijkondersteuner heeft in de uitvoering van het ketenzorgprogramma een spilfunctie als patiëntmanager. Zij ziet erop toe dat de keten sluit, er geen schakels worden gemist en de zorg op afgesproken niveau wordt geleverd. Ook de praktijkondersteuner werkt conform de collectief gemaakte afspraken.

Expertteam

Het expertteam is een team van deskundigen op lokaal niveau ter ondersteuning van de primaire processen op praktijkniveau betreffende bepaald zorgprogramma. In de Medittaregio's is voor ieder zorgprogramma één expertteam opgericht. Het doel voor het expertteam is naast kennisondersteuning tweeledig:

1. het geven van consulten en adviezen aan het basisteam van de huisartsenpraktijken;
2. het jaarlijks auditen van de chronische zorg op praktijkniveau en doen van aanbevelingen op het gebied van scholingen om uiteindelijk te komen tot het verbeteren van de kwaliteit van zorg in de praktijken.

Dit betekent:

- ontwikkeling van een format voor de audit;
- analyse van de verzamelde gegevens verkregen uit de audits en het opstellen van een verbeterplan per praktijk en regionaal;
- ontwikkeling van een format voor de verslaglegging van de audit;
- het opstellen van een rooster voor de audits.

Het aanspreekpunt van het expertteam rapporteert tweemaandelijks over de voortgang van de auditing aan het management. Naast deze taken heeft het expertteam ook een rol in de protocolontwikkeling in de medische werkgroep. Het expertteam bestaat uit een CHBB gekwalificeerde kaderarts en een gespecialiseerd verpleegkundige.

Gespecialiseerd verpleegkundige

De gespecialiseerd verpleegkundige is de spil in het expertteam. Zij heeft primair de consultfunctie voor het basisteam en is aanspreekpunt voor de tweede lijn. De verpleegkundige heeft in de implementatiefase tevens de taak om op praktijkniveau de implementatie op medisch gebied te begeleiden. Hiertoe zal zij het basisteam in de praktijken persoonlijk informeren, instrueren en begeleiden. Het is belangrijk dat er één duidelijk herkenbaar gezicht is per zorgprogramma. De gespecialiseerd verpleegkundigen hebben een dienstverband bij [A BV] .

3.2 Contracteren afnemers

Binnen de [A BV] regio is [zorgverzekeraar] marktleider. In eerste instantie voert [A BV] de onderhandelingen met [zorgverzekeraar] alvorens het definitieve zorgprogramma en daaraan gekoppeld DBC tarief is vastgesteld door beide partijen. Nadat er overeenstemming is bereikt worden de zorgprogramma's tevens aan de verre zorgverzekeraars aangeboden.

Met de zorgverzekeraar zijn afspraken in een contract vastgelegd over:

- o Zorginhoud
- o Prestatie indicatoren
- o Kwaliteitsrapportages (inhoud, vorm en frequentie)
- o Tarieven
- o Declaratietermijnen
- o Planning
- o Verantwoordelijkheden
- o Rechten en plichten

3.3 **Contracteren zorgverleners**

[A BV] biedt de zorgprogramma's aan aan de verschillende partijen die interesse hebben in deelname. Met de deelnemers worden contractafspraken gemaakt. De contracten met de verschillende partijen zijn een vertaalslag van de overeenkomst die [A BV] heeft gesloten met de zorgverzekeraars.

Bij de opstelling van deze contracten biedt een juriste vanuit de brancheorganisatie ondersteuning.

Huisartsen

Vanuit [A BV] is er een raamovereenkomst voor de deelnemende huisartsen opgesteld die van toepassing is op alle zorgprogramma's van [A BV] . Voor de deelname aan de zorgprogramma's is een bijlage (addendum) per zorgprogramma specifiek toegevoegd.

Hiervoor is gekozen omdat er in de algemene bepalingen veel overlap zit en het onnodig is dit telkens in alle overeenkomsten opnieuw op te nemen.

(...)

3.4 **Implementatie richtlijnen en protocollen**

[A BV] draagt zorg voor de implementatie van de zorgprogramma's en de daarbij horende nieuwe protocollen in de praktijken. Hierbij wordt ondersteuning vanuit de organisatie geboden om de afgesproken werkwijze in de dagelijkse praktijkvoering vorm te geven. Bij de implementatie van nieuwe zorginitiatieven ervaren zorgverleners vaak knelpunten op praktijkniveau. (...)

[A BV] inventariseert bij aanvang van het implementatietraject welke knelpunten/risico's op praktijkniveau worden verwacht zodat de acties die worden ingezet aansluiten op de praktijk en deze risico's zoveel mogelijk worden aangepakt. In deze paragraaf wordt rekening houdend met bovengenoemde knelpunten de implementatie uitgewerkt in verschillende activiteiten om te veranderen.

In de loop van het implementatietraject verschuiven de strategieën van informerende en educatieve naar meer faciliterende activiteiten.

(...)

[A BV] Chronische Zorg

In Caresharing dienen de data te worden verzameld voor zorgverlening, evaluatie en declaratie. De data worden volgens het format vastgelegd en opgeslagen. De informatie op individueel patiëntniveau is voor de zorgverleners die daarvoor geautoriseerd zijn toegankelijk. Registratie en informatie zijn voorwaarden voor respectievelijk meten en beoordelen. De collectieve data worden door [A BV] gebruikt om te rapporteren naar de zorgverzekeraar. Daarnaast leveren deze data spiegelinformatie voor de zorgverleners zelf. Op basis van data wordt eventueel verbeteracties op te zetten. De registratie van de zorgprocessen is in de financiële module de basis voor de declaratie.

2.7. Tot de gedingstukken behoort een ondertekende verklaring van een gespecialiseerd verpleegkundige DM.
De verklaring vermeldt onder meer:

"(...) is sinds 1 januari 2008 tot op heden werkzaam voor [A BV] als gespecialiseerd verpleegkundige. Primair vervult de gespecialiseerd verpleegkundige een consultatiefunctie voor huisartsen, praktijkondersteuners en doktersassistenten t.a.v. kennisondersteuning voor speciale zorgvragen en heeft een belangrijke rol in het borgen en bevorderen van de kwaliteit van zorg binnen de keten en vervult een koploperfunctie betreffende protocollering en het toetsen van praktijken aan deze standaarden. De gespecialiseerd verpleegkundige neemt een centrale coördinerende positie in binnen het expertteam (kaderhuisarts en programmamanager) m.b.t. de bedrijfsvoering en deskundigheidsbevordering. Dit houdt in dat de gespecialiseerd verpleegkundige protocollen implementeert, monitort en begeleidt de praktijken in het implementeren hiervan.

(...)

Feitelijke werkwijze van [A BV]

(...)

De uitvoering van de werkzaamheden door de POH-S gebeurt volgens protocollen en handleidingen zoals de 'Handleiding DM type II'. Deze protocollen en handleidingen worden landelijk door de NHG voorgeschreven waarbij [A BV] geen inspraak heeft op de inhoud van de handleiding. De controle van de kwaliteit van de door de POH-S geleverde zorg gebeurt door de gespecialiseerd verpleegkundige.

De gespecialiseerd verpleegkundige is in dienst van [A BV] , geschoold in de specialistische zorg die de POH's verrichten en onderdeel van het expertteam (samen met de kaderarts en programmamanager). Binnen dit expertteam is de gespecialiseerd verpleegkundige het eerste aanspreekpunt voor de POH voor inhoudelijke vragen. De gespecialiseerd verpleegkundige heeft hiermee namens [A BV] een sturende rol ten aanzien van de kwaliteit van de inhoudelijke werkzaamheden die door de POH worden verricht.

Waar nodig zal de gespecialiseerd verpleegkundige met de andere onderdelen van het expertteam schakelen zoals de kaderarts. De inhoudelijke vragen worden door de gespecialiseerd verpleegkundige opgepakt en niet de huisarts omdat de huisarts niet gespecialiseerd is in de zorg die de POH levert en daarom niet in staat is om deze vragen op te pakken.

De uitvoering van de werkzaamheden door [A BV] in het kader van de praktijkondersteuning verschillen niet wezenlijk in 2021 ten opzichte van 2014.

Wanneer een POH-S niet voldoet aan de normen en kwaliteit die gesteld worden zal [A BV] voor vervanging van de POH-S zorgen.

De gespecialiseerd verpleegkundige zal, namens [A BV] , de volgende stappen ondernemen om de inhoud en kwaliteit van de werkzaamheden van de POH te toetsen:

o De gespecialiseerd verpleegkundige zal gemiddeld jaarlijks de deelnemende huisartsenpraktijken visiteren voor een audit. Tijdens deze audit wordt het programma kritisch onder de loep genomen waarbij het handelen van alle deelnemende partijen wordt getoetst.

o Een audit kan verbeterpunten opleveren in de zorg op praktijkniveau en op zorggroepniveau.

o Een audit kan voor de POH-S individuele verbeterpunten opleveren. Hiervoor zal zij op medisch inhoudelijk vlak zelf scholing/coaching verzorgen. Voor organisatorische verbeterpunten met betrekking tot bijvoorbeeld spreekuurvoering zal zij de teamleider van [A BV] inschakelen.

Als blijkt dat de inhoud en kwaliteit van de werkzaamheden niet voldoende is dan zal de verpleegkundige een plan van aanpak opstellen, waarbij het volgende kan worden ingezet:

o Kennistoets om de hiaten inzichtelijk te maken op competentieniveau.

o Extra scholing dmv klinische lessen en/of vaardigheidstrainingen.

o Training on the job door meelopen met een spreekuur

Het plan van aanpak omvat ook evaluatiemomenten om het proces te borgen.

(...)”

2.8. Tot de gedingstukken behoort een ondertekende verklaring van een kaderhuisarts. De verklaring vermeldt onder meer:

“(…) is vanaf 1 januari 2013 tot 31 december 2020 werkzaam geweest voor [A BV] als lid van het expertteam Astma/COPD. Hij heeft de kaderopleiding Astma/COPD met goed gevolg afgerond en heeft een registratie in het CHBB tot 5 april 2027. Kaderhuisartsen zijn huisartsen met bijzondere medisch-inhoudelijke en organisatorische bekwaamheden op een specifiek gebied, bijvoorbeeld diabetes mellitus, Astma/COPD, palliatieve zorg, ouderenzorg of de GGZ. (...) is nog steeds praktijkhoudend huisarts in de regio en maakt in die hoedanigheid gebruik van de chronische zorg van [A BV] .

(...)

Feitelijke werkwijze van [A BV]

(...)

De uitvoering van de werkzaamheden door de POH-S gebeurt volgens protocollen en handleidingen zoals de 'Handleiding DM type IV. Deze protocollen en handleidingen worden landelijk door de NHG voorschreven waarbij [A BV] geen inspraak heeft op de inhoud van de handleiding. De controle van de kwaliteit van de door de POH-S geleverde zorg gebeurt door de gespecialiseerd verpleegkundige.

De uitvoering van de werkzaamheden door [A BV] in het kader van de praktijkondersteuning verschillen niet wezenlijk in 2021 ten opzichte van 2014.

Wanneer een POH-S niet voldoet aan de normen en kwaliteit die gesteld worden zal [A BV] voor vervanging van de POH-S zorgen.”

2.9. In het verslag van het hoorgesprek van 23 december 2020 is onder meer vermeld:

“De [huisarts] benadrukt dat een POH-er Somatiek geheel zelfstandig werkt. De POH-er is daarvoor apart geschoold. De POH-er is een HBO-opgeleide verpleegkundige met een BIG-registratie. Deze POH-er is bevoegd om recepten uit te schrijven. Door de BIG-registratie heeft een POH-er een zelfstandige verantwoordelijkheid voor het resultaat en een tuchtrechtelijke aansprakelijkheid.

Naast de genoemde tuchtrechtelijke aansprakelijkheid van de POH-er zelf blijft de huisarts altijd eindverantwoordelijk. De [bestuurder van [A BV]] merkt hierbij nog op dat naast de huisarts ook anderen aansprakelijk kunnen zijn. Zo zou [A BV] BV aansprakelijk kunnen zijn als zij bijvoorbeeld ernstig tekort zou zijn geschoten in de bijscholing van de POH-er. Alle betrokkenen in een zorgketen kunnen aansprakelijk zijn.

De [huisarts] geeft aan dat meer ervaren en oudere huisartsen in principe de vaardigheid en kennis hebben om de handelingen van een POH-er Somatiek zelf te verrichten. Zij hebben immers die ervaring zelf opgedaan in de tijd dat er geen POH-ers bestonden. Die ervaring hebben jongere huisartsen in beginsel niet. Zij delegeren deze handelingen immers van het begin af aan de POH-er.

Een patiënt komt niet eerder bij een POH-er voordat door de huisarts de diagnose is gesteld en het behandelingsplan is vastgesteld. Vanaf het moment dat een huisarts dat heeft gedaan communiceert een patiënt rechtstreeks met de POH-er. De huisarts is niet direct bij iedere behandeling door een POH-er betrokken; hij is er slechts op de achtergrond bij betrokken.

(...)

De [huisarts] merkt op dat POH-ers essentieel zijn om een huisartsenpraktijk goed te kunnen laten functioneren. Als hij in zijn praktijk niet zou beschikken over POH-ers kan hij de praktijk in de huidige omvang niet voortzetten. De druk op de huisartsenpraktijk is al enorm groot; hij heeft niet de ruimte om die werkzaamheden ook nog zelf te moeten doen. Ook vanuit het oogpunt van kwaliteit, kunnen chronisch zieke cliënten niet op de huidige wijze behandeld worden. Hij wijst er ook op dat een verzekeraar met hem geen overeenkomst voor bijvoorbeeld een DBC diabetes chronische zorg sluit als er binnen de praktijk geen POH-er Somatiek werkzaam is. Zonder POH-ers kan zijn praktijk de noodzakelijke zorg niet leveren (zorginfarct).”

2.10. Vanaf 2021 sluit [A BV] overeenkomsten met huisartsenpraktijken voor de inzet van praktijkondersteuners huisartsenzorg somatiek (overeenkomst 2021), waarbij de (model)overeenkomst gewijzigd is ten opzichte van de modelovereenkomst die eerder – ook in 2014 – werd gehanteerd. Een van de wijzigingen is dat de titel 'Overeenkomst van opdracht' betreft. De inspecteur heeft met betrekking tot de situatie in 2021, waarbij de contracten gesloten zijn op basis van de modelovereenkomst 2021, (na overleg en het doorlopen van een bezwaarfase) het standpunt ingenomen dat de medische vrijstelling van toepassing is op de inzet van alle praktijkondersteuners huisartsenzorg die bij belanghebbende in dienst zijn.

2.11. Het proces-verbaal van de Rechtbank vermeldt onder meer:

"De gemachtigde verklaart:

U houdt mij voor dat in de overeenkomst van 2014 vermeldt dat de praktijkondersteuner in de huisartsenpraktijk wordt aangestuurd door de huisarts, wat niet vermeld is in de overeenkomst van 2021. Dat klopt, maar de aansturing vanuit de huisarts houdt in dat bijvoorbeeld wordt gezegd binnen welke tijden de praktijkondersteuner moet werken. Het houdt niet in dat de praktijkondersteuner onder toezicht van de huisarts werkt.

Belanghebbende verklaart:

De praktijkondersteuner voert zelfstandige consulten naar aanleiding van protocollen van chronische zorg. De praktijkondersteuner heeft een eigen agenda. Er wordt enkel met een huisarts overlegt als bijvoorbeeld een verwijzing nodig is. want een praktijkondersteuner kan niet verwijzen. Een consult van een praktijkondersteuner kan bestaan uit diagnostiek, wegen, bloeddruk meten of longcapaciteit meten. Er kan een verpleegplan opgesteld worden, waarbij ook wordt gekeken of iemand een doorverwijzing nodig heeft naar bijvoorbeeld een diëtist of fysiotherapeut. Wat binnen het protocol gebeurt, doet de praktijkondersteuner zelfstandig. Een verpleegplan houdt in hoe vaak iemand langskomt en wat de wensen zijn van de patiënt, zoals stoppen met roken. De praktijkondersteuner rapporteert in een digitaal systeem. Als de praktijkondersteuner constateert dat het met een patiënt niet goed gaat, kan de praktijkondersteuner kiezen of er wordt geconsulteerd met de huisarts of met een gespecialiseerd verpleegkundige die bij ons in dienst is. Een huisarts wordt er altijd van op de hoogte gebracht als tijdens behandeling door de praktijkondersteuner blijkt dat het niet goed gaat met een patiënt."

2.12. Tussen belanghebbende en de inspecteur heeft in 2018 en 2019 overleg plaatsgevonden over de vraag of de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel g, sub 1° a, van de Wet OB (de medische vrijstelling) van toepassing is op de dienst die [A BV] verricht. De inspecteur heeft het standpunt ingenomen dat dit niet het geval is en heeft vervolgens de naheffingsaanslag opgelegd.

2.13. De naheffingsaanslag is opgelegd naar een bedrag van € 611.765. Tevens is bij beschikking € 123.100 belastingrente in rekening gebracht.

De inspecteur heeft de naheffingsaanslag en de rentebesikking bij uitspraak op bezwaar gehandhaafd.

3 Geschil en conclusies van partijen

3.1. Het geschil betreft het antwoord op de vraag of de dienst die belanghebbende aan de huisartsen verricht kan worden aangemerkt als gezondheidskundige verzorging zoals bedoeld in artikel 11, lid 1, aanhef en onderdeel g, sub 1° a, Wet OB (de medische vrijstelling).

3.2. Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van het hoger beroep en tot vermindering van de naheffingsaanslag omzetbelasting met een bedrag van € 411.765.

3.3. De inspecteur concludeert tot ongegrondverklaring van het hoger beroep.

3.4. Tussen partijen is niet meer in geschil dat de praktijkondersteuners die in dienst zijn van belanghebbende beschikken over de vereiste beroepskwalificaties om de medische vrijstelling toe te passen.

3.5. Tussen partijen is ook niet in geschil dat de praktijkondersteuners gezondheidskundige zorg van de mens verrichten. Daarbij is wel in geschil of belanghebbende ter zake een dienst verricht die bestaat uit het ter

beschikking stellen van personeel aan huisartsenpraktijken waarop de medische vrijstelling niet van toepassing is.

4 Gronden

Vooraf

- 4.1. Belanghebbende heeft zich ter zitting afgevraagd of nog sprake is van een geschil tussen partijen. Zij heeft daarbij aangevoerd dat niet meer in geschil is dat de medewerkers van belanghebbende beschikken over de vereiste beroepskwalificaties om de medische vrijstelling toe te passen. Verder heeft zij aangevoerd dat de inspecteur geen (incidenteel) hoger beroep heeft ingesteld tegen het oordeel van de rechtbank dat de aard van de dienst die belanghebbende verricht een overeenkomst van opdracht tot het verlenen van gezondheidskundige verzorging is. Omdat de inspecteur geen (incidenteel) hoger beroep heeft ingesteld tegen dit oordeel en belanghebbende dit oordeel in haar hoger beroep niet betwist, staat dit oordeel vast, aldus belanghebbende. Belanghebbende wijst in dit verband op de conclusie van advocaat-generaal Ettema, ECLI:NL:PHR:2023:388. De advocaat-generaal overweegt daarin dat de desbetreffende belanghebbende zich voor het hof op het standpunt heeft gesteld dat de diensten van de centralisten zijn vrijgesteld op grond van de medische vrijstelling. Vervolgens overweegt de advocaat-generaal dat het hof heeft geoordeeld dat de dienst geen 'medische verzorging' is zoals bedoeld in voormeld artikel en dat belanghebbende geen cassatie heeft aangetekend tegen de uitspraak van het hof. De vraag of de dienst van de desbetreffende belanghebbende kwalificeert als 'medische verzorging' wordt door de advocaat-generaal verder niet onderzocht.
- 4.2. De inspecteur heeft in reactie daarop aangevoerd dat hij geen reden zag om (incidenteel) hoger beroep in te stellen omdat de rechtbank de naheffingsaanslag volledig in stand heeft gelaten.
 - 4.3.1. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat een bezwaar, beroep of (incidenteel) hoger beroep niet-ontvankelijk moet worden verklaard als de indiener van dat rechtsmiddel geen belang daarbij heeft. Daarvan is sprake als het aanwenden van het rechtsmiddel, ongeacht de gronden waarop het steunt, hem niet in een betere positie kan brengen met betrekking tot het bestreden besluit en eventuele bijkomende (rechterlijke) beslissingen zoals die met betrekking tot proceskosten en griffierecht. Indien het aangewende rechtsmiddel de indiener ervan wel in een betere positie kan brengen met betrekking tot het bestreden besluit dan wel eventuele bijkomende beslissingen en voldaan is aan de overige ontvankelijkheidsvereisten, moet het rechtsmiddel ontvankelijk worden geacht, moeten de door de indiener aangevoerde gronden worden onderzocht en moet worden beoordeeld of het rechtsmiddel wel of niet gegrond is.**1**
 - 4.3.2. Verder volgt uit jurisprudentie van de Hoge Raad dat het een partij, en dus ook de inspecteur, vrij staat om zich in hoger beroep te verweren met alle gronden die hij dienstig acht. Dit is slechts anders voor zover het desbetreffende standpunt onderscheidenlijk verweer ondubbelzinnig zou zijn prijsgegeven, dan wel wordt aangevoerd onder zodanige omstandigheden, dat behandeling ervan zou leiden tot een inbreuk op een goede procesorde. Deze opvatting sluit aan bij de parlementaire geschiedenis op de Wet belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties, waarin is opgemerkt dat in het belastingrecht in hoger beroep de herkansingsfunctie voorop staat, en dat daarom als regel nieuwe beroepsgronden, argumenten en bewijsmiddelen in hoger beroep kunnen worden aangevoerd, tenzij een goede procesorde zich daartegen verzet.**2**In dit kader maakt het geen verschil of een nieuw standpunt in hoger beroep wordt aangevoerd bij wege van verweer of bij wege van incidenteel hoger beroep.**3**
 - 4.3.3. In dit geval geldt dat het instellen van (incidenteel) hoger beroep de inspecteur niet in een betere positie kan brengen met betrekking tot de bestreden naheffingsaanslag omdat deze door de rechtbank volledig in stand is gelaten. Dit brengt mee dat de inspecteur in dit geval geen belang heeft bij het instellen van (incidenteel) hoger beroep. Het staat de inspecteur, zoals hiervoor onder 4.3.2 is overwogen, wel vrij om zich in hoger beroep te verweren met alle gronden die hij dienstig acht, waaronder zijn standpunt dat de aard van de dienst die belanghebbende verricht een overeenkomst tot het ter beschikking stellen van personeel is. Het door belanghebbende ingenomen, andersluidende standpunt onder verwijzing naar de conclusie van advocaat-generaal Ettema doet hier niet aan af. Uit die conclusie volgt namelijk niet dat de desbetreffende belanghebbende tijdens de

procedure voor de Hoge Raad in haar verweer dan wel in een (incidenteel) cassatieberoep het standpunt heeft ingenomen dat de medische vrijstelling van toepassing is op de door haar verrichte dienst. Verder geldt dat de inspecteur zijn voormelde standpunt niet heeft prijsgegeven en leidt de behandeling daarvan niet tot een inbreuk op de goede procesorde.

4.3.4. Aangezien nog steeds sprake is van een inhoudelijk geschilpunt (3.1) tussen partijen zal het hof dit geschilpunt hierna beoordelen.

Medische vrijstelling

4.4.1. De inspecteur betwist in hoger beroep het oordeel van de Rechtbank dat de aard van de door belanghebbende verrichte dienst bestaat uit een overeenkomst van opdracht tot het verlenen van gezondheidskundige verzorging. De inspecteur voert aan dat belanghebbende op basis van de contractuele bepalingen in 2014 een dienst verricht die bestaat uit het ter beschikking stellen van personeel aan huisartsenpraktijken. Hij neemt daarbij onder meer in aanmerking dat:

- belanghebbende en de huisartsen overeenkomen dat een specifieke persoon op uurbasis ter beschikking wordt gesteld (artikel 5 van de overeenkomst 2014);
- de praktijkondersteuners in het organisatorische verband van de huisartsen worden geplaatst (zie artikel 2 van de overeenkomst 2014);
- de praktijkondersteuners hun werkzaamheden verrichten onder verantwoordelijkheid van de huisarts (aanhef van de overeenkomst, de Handleiding COPD 2014, p.3);
- de praktijkondersteuners hun werkzaamheden verrichten voor risico van de huisarts (artikel 1, lid 3 van de overeenkomst 2014).

4.4.2. De praktijkondersteuners verrichten hun werkzaamheden in een verhouding van ondergeschiktheid ten opzichte van zowel belanghebbende als van de huisarts. Belanghebbende kan dan ook niet worden beschouwd als een vehikel voor de zelfstandige praktijkoefening door de praktijkondersteuners, maar dient aangemerkt te worden als een uitzender die aan haar ondergeschikte praktijkondersteuners 'exploiteert', aldus nog steeds de inspecteur.

4.5. Aangaande het belang van de contractuele bepalingen bij de kwalificatie van een handeling als belastbare handeling, zij eraan herinnerd dat aangezien de contractuele situatie normaliter de economische en commerciële realiteit van de handelingen weergeeft, de relevante contractuele bepalingen een in aanmerking te nemen factor vormen⁴.

4.6.1. Aan de hand van de bepalingen in de overeenkomst 2014 is niet eenduidig vast te stellen of de dienst die belanghebbende verricht bestaat uit het ter beschikking stellen van personeel aan een huisartsenpraktijk of dat zij de opdracht uitvoert om somatische zorg te verlenen binnen de huisartsenpraktijk. Indien alleen gekeken wordt naar de door de inspecteur genoemde bepalingen in de overeenkomst 2014 zou geconcludeerd kunnen worden dat sprake is van het ter beschikking stellen van personeel.

4.6.2. Echter, uit de preambule van de overeenkomst 2014 volgt ook dat de overeenkomst betrekking heeft op de samenwerking tussen [A BV] en de huisartsenpraktijk op het gebied van praktijkondersteuning somatiek. Onder deze praktijkondersteuning somatiek valt de eerstelijns ondersteuning aan de huisarts ten aanzien van somatische klachten, waaronder: "Consultatie, Vraagverduidelijkingsgesprekken, Kortdurende begeleiding van de patiënten in de behandeling bij de huisarts, Casemanagement/continuïteit van zorg, Netwerkfunctie". Uit voormelde overweging in de overeenkomst 2014 kan worden afgeleid dat [A BV] zich tegenover de huisartsenpraktijk verbindt tot eerstelijns ondersteuning aan de huisarts ten aanzien van somatische klachten en dat zij dus meer doet dan het enkel ter beschikking stellen van personeel.

4.7.1. Het hof stelt aan de hand van de overige door belanghebbende overgelegde stukken, waaronder het Kwaliteits- en organisatiehandboek (2.6), het functieprofiel Gespecialiseerde verpleegkundige (2.5) de verklaring van de gespecialiseerd verpleegkundige DM (2.7), de verklaring van de kaderhuisarts (2.8) en aan de hand van de namens belanghebbende gegeven toelichtingen tijdens het hoorgesprek (2.9) en de toelichting die namens belanghebbende ter zitting van het hof is gegeven, vast dat belanghebbende een overeenkomst van opdracht heeft gesloten met de deelnemende huisartsen waarbij de opdracht bestaat uit het verlenen van gezondheidskundige verzorging, te weten somatische zorg, ten behoeve van de (in aanmerking komende) patiënten van de huisartsenpraktijk.

- 4.7.2. Ter zitting van het hof is toegelicht dat een huisarts bepaalt of hij meedoet met een zorgprogramma van [A BV] . Als de huisarts kiest om mee te doen, gaat [A BV] het "zorgprogramma draaien" en "geeft de huisarts de somatische zorg voor een bepaalde ziekte volledig uit handen aan de praktijkondersteuner". In dit verband is ook verklaard dat [A BV] bepaalt "hoe de somatische zorg wordt uitgerold bij de huisartsenpraktijken". Aan de hand van landelijke richtlijnen stelt [A BV] een handleiding op waarin staat wanneer een patiënt in aanmerking komt voor somatische zorg en op welke wijze deze zorg wordt vormgegeven. De praktijkondersteuner verleent de somatische zorg overeenkomstig die handleiding. Verder krijgt de praktijkondersteuner vanuit [A BV] "de tools om de patiënten op te roepen" en krijgt de praktijkondersteuner vanuit [A BV] de vragenlijsten aan de hand waarvan de gesprekken worden gevoerd met de patiënten. Indien een vraagstuk de kennis van de praktijkondersteuner overstijgt dan krijgt hij of zij vanuit [A BV] ondersteuning van het expertteam, bestaande uit een gekwalificeerde kaderarts en een gespecialiseerd verpleegkundige.
- 4.7.3. Uit het organisatiehandboek volgt ook dat (het expertteam in samenwerking met de medische werkgroep van) [A BV] zorgt voor de ontwikkeling en het onderhoud van de protocollen binnen een zorgprogramma. De uitvoering van deze zorgprotocollen door de praktijkondersteuner wordt gemonitord door de gespecialiseerd verpleegkundige die in dienst is bij [A BV] . De gespecialiseerd verpleegkundige voert regelmatig audits uit bij de praktijkondersteuners om na te gaan of de kwaliteit van de verleende somatische zorg van voldoende niveau is. In dit verband volgt ook uit artikel 3, lid 6, van de overeenkomst 2014 dat [A BV] verantwoordelijk is voor de kwaliteit van de praktijkondersteuners en zij het inwerktraject verzorgt en de kwaliteit van haar medewerkers periodiek monitort.
- 4.7.4. Daar komt bij dat een huisarts tijdens het hoorgesprek heeft toegelicht dat huisartsen de zorg van chronisch zieke patiënten met bijvoorbeeld diabetes of COPD delegeren omdat zij hetzij de expertise missen die nodig is om de zorg te verlenen dan wel de expertise wel hebben maar geen dan wel onvoldoende tijd hebben om die zorg te kunnen verlenen. Dit duidt erop dat het de huisartsen (ook) gaat om de kwalitatieve waarborgen die [A BV] kan verlenen met betrekking tot de door de praktijkondersteuners te verrichten gezondheidskundige verzorging. Kort gezegd gaat het de huisarts dus niet (alleen) om het tot zijn beschikking krijgen van een persoon die zorgverleningswerkzaamheden voor hem uitvoert, maar ook om de kwaliteitswaarborgen die belanghebbende biedt met betrekking tot deze uitgevoerde zorgverleningswerkzaamheden. Daarbij geldt dat indien belanghebbende deze zorginhoudelijke kwaliteitswaarborgen niet nakomt en een praktijkondersteuner als gevolg daarvan een medische fout begaat, de huisarts belanghebbende aansprakelijk kan stellen en dat belanghebbende zich hiervoor heeft verzekerd.
- 4.7.5. Dat de praktijkondersteuner in het organisatorische verband van de huisartsenpraktijk wordt geplaatst doet niet af aan het oordeel dat de dienst die belanghebbende verricht bestaat uit gezondheidskundige zorgverlening ten behoeve van de (patiënten van de) huisartsenpraktijk. In dit verband is verklaard (2.11) dat de aansturing vanuit de huisarts, zoals benoemd in artikel 2 van de overeenkomst 2014, inhoudt dat de huisarts bijvoorbeeld bepaalt binnen welke tijden de praktijkondersteuner moet werken. De wijze waarop de zorg wordt verleend door de praktijkondersteuner aan de in aanmerking komende patiënten van de huisarts wordt ingevuld door belanghebbende. De huisarts is wel betrokken bij de zorgverlening in de zin dat hij bijvoorbeeld aan de hand van de bevindingen van de praktijkondersteuner beoordeelt of een doorverwijzing noodzakelijk is, maar de wijze waarop de praktijkondersteuner de consulten met patiënten uitvoert, wordt ingevuld door belanghebbende.
- 4.7.6. Dat in de overeenkomst 2014 en in andere documenten van belanghebbende is opgenomen dat de eindverantwoordelijkheid en risico voor de zorgbehandeling berust bij de huisarts doet ook niet aan dit oordeel af aangezien deze omstandigheid niet van belang is als het gaat om het karakteriseren van een prestatie met het oog op de toepassing van een vrijstelling.⁵
- 4.7.7. Alles overziend komt het hof tot de conclusie dat [A BV] de verantwoordelijkheid draagt voor het resultaat, de inhoud en de kwaliteit van de gezondheidskundige zorg die de praktijkondersteuners bij de huisartsenpraktijken verrichten. Dit betekent dat de aard van de dienst die belanghebbende verricht een overeenkomst van opdracht is tot het verlenen van gezondheidskundige verzorging. Omdat niet meer in geschil is dat de praktijkondersteuners die in dienst zijn van belanghebbende beschikken over de vereiste beroepskwalificaties, is de medische vrijstelling van toepassing.

4.7.8. Het beroep van belanghebbende op het arrest Verigen Transplantation Service⁶ International behoeft geen behandeling meer.

Slotsom

4.8. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is.

Ten aanzien van het griffierecht

4.9. De inspecteur dient aan belanghebbende het bij de rechtbank en het hof betaalde griffierecht van € 360 respectievelijk € 548 te vergoeden, omdat de uitspraak van de rechtbank wordt vernietigd en het beroep gegrond had moeten worden verklaard.

Ten aanzien van de proceskosten

4.10. Het hof veroordeelt de inspecteur tot vergoeding van de kosten die belanghebbende redelijkerwijs heeft moeten maken in verband met de behandeling van het beroep bij de rechtbank en het hoger beroep bij het hof, omdat het door belanghebbende ingestelde hoger beroep gegrond is. Omdat niet is voldaan aan de vereisten van artikel 7:15, lid 2, van de Algemene wet bestuursrecht, bestaat er geen recht op een proceskostenvergoeding in bezwaar.

4.11. Het hof stelt deze tegemoetkoming op 4 (punten) x € 907 (waarde per punt) x 1 (factor gewicht van de zaak) is in totaal € 3.628.

5 Beslissing

Het hof:

- verklaart het hoger beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vermindert de naheffingsaanslag met een bedrag van € 411.765;
- vermindert de beschikking belastingrente dienovereenkomstig;
- bepaalt dat de inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht voor de behandeling van het beroep bij de rechtbank en het hoger beroep bij het hof van in totaal € 908 vergoedt;
- veroordeelt de inspecteur in de kosten van het geding van € 3.628.

De uitspraak is gedaan door A. van Dongen, voorzitter, L.D.M.A. Reijs en W. de Wit, in tegenwoordigheid van R. Wijkstra, als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 10 december 2025 en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.

De griffier, De voorzitter,

R. Wijkstra A. van Dongen

Het aanwenden van een rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl**.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. Bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. (Alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
3. Het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. e gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de andere partij te veroordelen in de proceskosten.

1 HR 11 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:878, r.o. 3.4.2.

2 HR 10 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO6786, r.o. 3.1.

3 HR 15 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1129, r.o. 3.5.

4 vgl. HvJ 20 juni 2013, Newey, C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409, punt 43 en HvJ 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, ECLI:EU:C:2020:485, punt 66.

5 vgl. HR 13 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1374, r.o. 3.4.5

6 HvJ 18 november 2010, Verigen Transplantation Service International AG, C-159/09, ECLI:EU:C:2010:695.
