

Aanleiding

Naar aanleiding van recente jurisprudentie is deze werkinstructie herzien. Voor meer informatie kun je contact opnemen met 5.1.2e van de kennisgroep IB niet winst algemeen.

Werkinstructie

In de procedures over scholingsuitgaven van piloten heeft de Belastingdienst aangevoerd dat sprake moet zijn van een leertraject. Dat daarvan sprake moet zijn, blijkt uit MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 260 en 261. Hierin is het begrip leertraject echter niet omschreven. Ook uit latere jurisprudentie volgt geen definitie van het begrip. Daarom heeft de Belastingdienst het volgende standpunt ingenomen over het begrip leertraject. Een synoniem voor "traject" is afstand, parcours of route. Dit houdt in dat er sprake moet zijn van een beginsituatie, een duidelijk af te leggen weg waarvan de leerdoelen vooraf vast moeten staan en een afsluiting in de vorm van een examen (toetsmoment), certificaat of diploma. En dit allemaal onder begeleiding of toezicht van een derde.

Er zijn in de eerste helft van 2017 uitspraken gedaan over scholingsuitgaven voor piloten door het Hof Den Haag, namelijk in de zaaknummers BK-SGR 16/00239, uitspraak van 2 mei 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:2125 en BK-SGR 16/00249, uitspraak van 4 april 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:1069.

Het Hof heeft overwogen dat moet zijn voldaan aan de volgende drie voorwaarden om tot aftrek van scholingsuitgaven te komen:

1. Er moet een studie of opleiding zijn gevolgd.
 2. Het doel van deze studie of opleiding moet bestaan uit hetzij het verbeteren van de financieel-economische positie, hetzij het op peil houden of verbeteren van kennis en vaardigheden die nodig zijn voor het verwerven of behouden van inkomen uit tegenwoordige arbeid.
 3. De uitgaven moeten rechtstreeks houden verband met de studie.
- De tweede voorwaarde was niet in geschil.

Nadat de inspecteur een eigen onderzoek had gedaan bleek ook te zijn voldaan aan de eerste en de derde voorwaarde. Uit dit onderzoek kwam naar voren dat bij de desbetreffende opleidingen bij Pilots4Pilots en de KLM Flight Academy sprake was van een leertraject. Omdat de inspecteur op grond van een eigen onderzoek tot de conclusie kwam dat sprake was van een leertraject, heeft het Hof zich niet uitgelaten over de vraag waar een leertraject aan moet voldoen.

Daarna zijn er nog enkele nieuwe uitspraken geweest. Op 21 november 2017 heeft het Hof Arnhem-Leeuwarden een uitspraak gedaan over de profcheck (ECLI:NL:GHARL:2017:10457). Het Hof heeft geoordeeld dat de profcheck niet plaatsvindt in het kader van een leertraject, maar eerder een periodieke bekwaamheidstest is. Dat de profcheck plaatsvindt onder begeleiding of toezicht van een derde doet hieraan niet af. Daarnaast is in deze procedure een sollicitatietraining aan de orde geweest. Na bestudering van de syllabus heeft de inspecteur zelf geoordeeld dat deze sollicitatietraining aan te merken is als een leertraject onder begeleiding van een derde.¹

Op 21 november 2017 heeft het Hof Arnhem-Leeuwarden eveneens een uitspraak gedaan over vluchten ter behoud van vliegvaardigheden (ECLI:NL:GHARL:2017:10239). Het Hof heeft geoordeeld dat in deze specifieke casus uit het logboek blijkt van de aanwezigheid van een Pilot in Command (PIC), en dat deze samen met belanghebbende een kort lesprogramma heeft samengesteld en uitgevoerd. Dit betekent derhalve dat voor de kosten van vluchten ter behoud van vliegvaardigheden aan de hand van feiten en omstandigheden moet worden vastgesteld of sprake is van een leertraject.

¹ De betreffende sollicitatietraining was specifiek voor piloten. Deze training behelst o.a. vakinhoudelijke aspecten. Hierdoor kan deze training als scholingsuitgaven in aanmerking worden genomen. In andere zaken, die niet piloten betreffen, zal een sollicitatietraining vaak niet als scholingsuitgaven kunnen worden aangemerkt.

Het Hof Amsterdam heeft op 20 februari 2018 (ECLI:NL:GHAMS:2018:547) een uitspraak gedaan over een cursus Duits en over vliegreuen (single engine). Ten aanzien van de cursus Duits heeft het Hof gezegd dat deze kosten in een te ver verwijderd verband staan tot een concrete vorm van inkomensverwerking. De cursus is te algemeen en richt zich niet op specifieke technische terminologie die samenhangt met het beroep van piloot. Het maakt hierbij niet uit dat de cursus is gevolgd om de kansen bij sollicitatie bij een Duitse maatschappij te vergroten. Ten aanzien van de vliegreuen heeft het Hof geoordeeld dat uit de facturen is gebleken dat sprake van de huur van een vliegtuig en dat niet althans onvoldoende is gebleken dat sprake was van toezicht of begeleiding door een deskundige derde bij het praktijk vliegen dan wel het bestuderen van de betreffende theorie. De Hoge Raad heeft onder verwijzing naar artikel 81 RO het beroep in cassatie ongegrond verklaard (ECLI:NL:HR:2018:1868).

Naar aanleiding van deze uitspraken, het onderzoek van de inspecteur en de invulling van het begrip "leertraject" kunnen een groot aantal aangiften en bezwaarschriften, die in afwachting van deze uitspraken zijn aangehouden, worden afgedaan met in achtname van het volgende:

Algemeen

Gebleken is dat als in een eerder jaar de scholingsuitgaven van een piloot zijn gecorrigeerd, dat doorwerkt naar de persoonsgebonden aftrek in een later jaar. Veelal volgt dan de uitworpreden ^{5.1.2i} (beoordeel restant persoonsgebonden aftrek). Op dat moment moet niet alleen naar het restant persoonsgebonden aftrek worden gekeken, maar moet ook bekeken worden of in die aangifte ook weer scholingsuitgaven zijn opgenomen. Navorderen zal erg lastig zijn als de aangifte wel degelijk is beoordeeld en de inspecteur verzuimd heeft om naar de rubriek scholingsuitgaven te kijken terwijl hierin de omschrijving van de scholingsuitgaven is opgenomen.

In ieder geval dienen de facturen en betalingsbewijzen van de gemaakte kosten te worden opgevraagd. Uit de uitspraken blijkt dat de aftrek in veel gevallen afhankelijk is van de feitelijke omstandigheden. Op de factuur staat veelal aangegeven door welk instituut de opleiding is verzorgd, of sprake is van aanwezigheid van een instructeur en in welk kader de kosten zijn gemaakt en/of deze kosten samenhangen met een eerdere opleiding. Wij hebben de twee hierna te noemen opleidingen onderzocht, en de kosten van deze opleidingen zijn aftrekbaar mits deze ook betaald zijn in fiscale zin en drukken op de belastingplichtige. Zonder factuur staat niet vast de kosten zijn gemaakt in het kader van een leertraject onder begeleiding of toezicht van een derde, en kunnen de kosten niet in aftrek worden gebracht. Zonder het opvragen van een factuur zijn we als in een latere fase de correctie moet worden teruggedraaid ook een kostenvergoeding verschuldigd.

Opleiding door Pilots4pilots/CAE

Pilots4Pilots maakt inmiddels deel uit van CAE. Het programma Airline Preparation Course dat door deze instelling wordt aangeboden bestaat uit acht modules die gezamenlijk worden aangeboden, maar die ook los van elkaar kunnen worden gevolgd. Voor meer informatie over dit programma kun je contact opnemen met de kennisgroep. Uit de aan ons overgelegde informatie is gebleken dat voor zowel het hele programma als voor de losse modules geldt dat is voldaan aan de vereisten van het begrip leertraject. Er is namelijk sprake van:

- een duidelijk omschreven beginsituatie,
- een duidelijk beschreven te bewandelen weg met leerdoelen en
- een afsluiting in de vorm van de aantekening van de uren in het logboek en een gecertificeerde sim,
- dit alles onder begeleiding of toezicht van een derde.

² Over de kosten van de medische keuring is cassatie ingesteld tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem van 30 mei 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:4585

Daarom kunnen de kosten die samenhangen met dit pakket van Pilots4pilots of CAE worden aangemerkt als scholingsuitgaven, mits voldaan is aan de overige vereisten (drukken, betaling). Zie ook de uitspraak van Hof Den Haag van 2 mei 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:2125.

Opleiding door KLM Flight Academy

Uit informatie van de KLM Flight Academy blijkt dat bij recurrencytraining er telkens een instructeur aanwezig is en dat het programma van tevoren is vastgesteld, zij het dat er nog enige ruimte is om het programma aan te vullen met persoonlijke wensen. De kosten voor een recurrencytraining van KLM Flight Academy voldoen aan de vereisten ten aanzien van het begrip leertraject en kunnen daarom in aanmerking worden genomen als scholingsuitgaven, mits voldaan is aan de overige vereisten (drukken, betaling). Zie ook de uitspraak van Hof Den Haag van 2 mei 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:2125.

Losse simulatorbeurt

Voor een losse simulatorbeurt is het voor de fiscale kwalificatie van belang in welk kader deze beurt is geboekt.

De kosten voor een losse simulatorbeurt van circa € 60 kunnen alleen worden aangemerkt als scholingsuitgaven als deze beurt een onderdeel vormt van de opleiding die voldoet aan de drie eisen van het begrip leertraject (beginsituatie, af te leggen weg met vooraf vastgestelde leerdoelen en een afsluiting). Daarnaast moet er nog sprake zijn van begeleiding door een derde. Zo heeft het Hof Den Haag in de uitspraak van 2 mei 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:2125, geoordeeld dat de losse simulatorbeurt in die situatie onderdeel vormt van de opleiding die belanghebbende heeft gevolgd aan de KLM Flight Academy (extra examentraining). Van belang is dan bijvoorbeeld het tijdsverloop tussen de opleiding en de losse simulatorbeurt, zie ook de uitspraak van het Hof Amsterdam van 6 februari 2018.

Indien sprake is van een losse simulatorbeurt met een prijs vanaf € 300 is sprake van een simulatorbeurt inclusief briefing en debriefing en met aanwezigheid van een instructeur, waarvan de kosten meestal zijn verdeeld over twee of drie piloten. Ook in dit geval is sprake van een leertraject omdat tijdens de briefing en debriefing de leerdoelstellingen worden vastgesteld en geëvalueerd. Deze kosten zijn dan aftrekbaar als scholingsuitgaven voor het gedeelte dat drukt op de desbetreffende belastingplichtige.

Vlieguren

Kosten gemaakt om de vaardigheden van een piloot te onderhouden in de vorm van het huren van een vliegtuig zijn niet aftrekbaar, tenzij sprake is van een vastgesteld leerprogramma dat wordt doorlopen onder begeleiding van een docent. Dit kan bijvoorbeeld blijkt uit het logboek (aantekening PIC) of uit de factuur waarop staat dat er een docent aanwezig was.

Medische keuring

De kosten voor een medische keuring zijn nooit aftrekbaar.

De kosten die zijn gemaakt tot en met het jaar 2012 houden geen rechtstreeks verband met de gevolgde opleiding. Dat de medische keuring noodzakelijk was om aan de opleiding te kunnen beginnen brengt hierin geen verandering. Zie ook de uitspraak van Hof Den Haag van 2 mei 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:2125. In het arrest van 1 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:798 oordeelt de Hoge Raad dat de medische keuring (in dit geval) een vereiste is voor het uitvoeren van een lesvlucht die noodzakelijk is voor behouden van de geldigheid van het vliegbrevet. Dat brengt echter niet mee dat de kosten van de medische keuring zijn aan te merken als uitgaven die direct verband houden met een leertraject.

Voor de kosten die zijn gemaakt vanaf het jaar 2013 geldt dit ook. Bovendien zijn deze uitgaven niet opgenomen in de limitatieve opsomming van artikel 6.27 Wet IB 2001. Zie ook de uitspraak van Hof Den Haag van 4 april 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:1069.

Profcheck

Tijdens een profcheck moet de vlieger aan een instructeur (check pilot) tonen dat hij alle procedures, waaronder de normal en non-normal procedures, beheerst en zich houdt aan Instrument Flight Rules. Een profcheck is dus een afsluitend examen, in die zin dat daarmee wordt getoetst of de betreffende vlieger de vereiste vliegvaardigheden beheerst en over de vereiste kennis beschikt.

De kosten hiervoor zijn alleen aftrekbaar als de theorieles, de praktijkles en de profcheck zodanig met elkaar samenhangen dat sprake is van een opleiding of studie in de zin van artikel 6.27 Wet IB 2001,

en dat voldaan is aan de vereisten van een leertraject. Zie ook de uitspraak van het Hof Den Haag van 4 april 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:1069 en van het Hof Amsterdam van 6 februari 2018. Ook voor deze kosten geldt dat moet zijn voldaan aan de overige vereisten (drukken, betaling). Als alleen de kosten voor een profcheck in de aangifte zijn opgenomen, is over het algemeen geen sprake van een zodanige samenhang dat gesproken kan worden van een leertraject. Zie ook de uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden van 21 november 2017 (ECLI:NL:GHARL:2017:10457), waarin het Hof heeft geoordeeld dat de profcheck een periodieke bekwaamheidstest is. Hierover zul je dus vragen moeten stellen en als daaruit blijkt dat de profcheck op zichzelf staat, zijn de kosten daarvan niet aftrekbaar.

Cursus Duits / Taaltraining

Deze kosten zijn niet aftrekbaar, omdat ze in een te ver verwijderd verband staan tot een concrete vorm van inkomensverwerking. De cursus is te algemeen en richt zich niet op specifieke technische terminologie die samenhangt met het beroep van piloot. Het maakt hierbij niet uit dat de cursus is gevolgd om de kansen bij sollicitatie bij een Duitse maatschappij te vergroten. Het beroep in cassatie van belanghebbende over deze cursus heeft de Hoge Raad in het arrest van 5 oktober 2018 ongegrond verklaard met een verwijzing naar artikel 81 RO (ECLI:NL:HR:2018:1868).

Sollicitatietraining/selectietraining

Onder omstandigheden kan sprake zijn van een leertraject. Hiervoor is het van belang de syllabus op te vragen. Als de training gericht is op het beroep van piloot, en als sprake is van een van tevoren vastgesteld leerprogramma dat wordt doorlopen onder begeleiding van een docent is sprake van scholingsuitgaven. Als sprake is van een algemene cursus om meer inzicht te krijgen in de eigen sterke en zwakke punten is dat niet het geval.

Headset, vaccinaties, bedrijfskleding, supplies, risicoverzekering, stomerijkosten, VOG

Deze kosten houden allemaal geen verband met de opleiding en zijn niet aftrekbaar als scholingsuitgaven. Met betrekking tot vaccinaties geldt het volgende. In het arrest van de Hoge Raad van 24 juli 1995, nr. 30 496 is met betrekking tot uitgaven voor inenting bepaald dat, ook al strekken ze tot voorkoming van ziekte, deze naar hun aard behoren tot de uitgaven voor geneeskundige hulp. Zie ook het Besluit Staatssecretaris van Financiën van 28 oktober 2009, nr. CPP2009/1820M, BNB 2010/26 (V-N 2009/56.9).

Typerating

Een typerating is een vervolgopleiding na de geïntegreerde vliegopleiding tot verkeersvlieger, waarbij men een Airline Transport Pilot Licence behaalt. Voor elk verkeerstoestel, bijvoorbeeld een Airbus A320 of een Boeing 737, moet men eerst een typerating voor het desbetreffende toestel behalen. Zie http://nl.wikipedia.org/wiki/Type_rating.

De belastingplichtige moet aannemelijk maken dat hij in redelijkheid kan verwachten dat hij een dienstbetrekking kan verwerven waarbij hij specifiek wordt aangenomen op basis van de onderhavige type-rating. In de volgende situaties is zonder meer aannemelijk dat de belastingplichtige met de type-rating het oogmerk heeft als piloot op een bepaald type verkeerstoestel beroepsmatig werkzaam te zijn:

1. Er wordt een overeenkomst afgesloten met een vliegtuigmaatschappij, waarbij na afronding van de type-rating een baan in het vooruitzicht wordt gesteld.
2. Men wordt aangenomen in loondienst (meestal bij prijsvechters) en vliegt (mee) tegen een laag salaris en daarnaast moet men de kosten van type-rating zelf betalen.
3. De vliegtuigmaatschappij betaalt deze kosten en na het behalen van de type-rating komt men in loondienst en wordt maandelijks een deel van de kosten van type-rating ingehouden op het loon.

Dit zijn de kosten die het meest voorkomen op dit terrein. Voor andere kosten en opleidingen dien je contact op te nemen met de kennisgroep.