

Fiscale actualiteiten piloten

Erik Jansen en Stefan Everts zijn werkzaam bij Innovative Tax te Nijmegen

Piloten zijn gewend aan veranderingen in hun omgeving. Met een zekere regelmaat vinden er ook wijzigingen plaats in hun fiscale omgeving. Reden voor deze wijziging kan zijn gelegen in een wijziging in een relevant belastingverdrag, fiscale jurisprudentie, juridische vormgeving van de arbeidsrelatie of een nieuw regeerakkoord. Het recent uitgebrachte Besluit voor werknemers die actief zijn in een Golfstaat kan een in Nederland wonende piloot veel fiscaal voordeel opleveren.

I. Ontwikkelingen arbeidsrelatie piloot

De piloot als zelfstandige

Als we de media mogen geloven proberen met name budgetvliegmaatschappijen kosten te besparen door piloten als zelfstandige in te huren, o.a. via een overeenkomst van opdracht of (buitenlandse) varianten hierop. Op deze manier hoeft er geen loonheffing te worden ingehouden en kan premiebetaling achterwege blijven. De budgetvliegmaatschappij bereikt met deze constructie lang niet altijd haar doel omdat de rechter de arbeidsrelatie als een dienstverband kwalificeert. Zo was een piloot die via een tussenpersoon voor Ryanair werkzaamheden uitoefende genoodzaakt om alsnog een fors bedrag aan premies en loonheffingen af te dragen aan de fiscus.¹

Onder de huidige wetgeving en jurisprudentie zal de piloot overigens niet snel als zelfstandige worden aangemerkt. Er zal een feitelijke toetsing plaatsvinden of er sprake is van ondernemerschap. In dit kader voor de piloot relevante criteria zijn de mate waarin debiteurenrisico wordt gelopen, het aantal opdrachtgevers van de piloot, de aanwezigheid van een gezagsverhouding, en het economisch risico ter zake van bedrijfsmiddelen. Dit laatste criterium zal voor piloten veelal negatief uitvallen, een vliegbrevet kwalificeert immers niet als een bedrijfsmiddel.

De arbeidsrelatie van de piloot die als afloskapitein werkzaam is wordt in de praktijk doorgaans gekwalificeerd als die van een zelfstandige. De afloskapitein werkt immers op oproepbasis wanneer een andere piloot ziek is of om andere redenen niet kan vliegen. De afloskapitein heeft meerdere opdrachtgevers.

Wanneer de recente regeringsplannen werkelijkheid worden zou de arbeidsrelatie van meer piloten als zelfstandig gekwalificeerd kunnen worden. De nieuwe regering heeft namelijk het voornemen geuit om opdrachtnemers die een uurtarief van minimaal €75 hanteren een mogelijkheid te geven tot een zogenaamde 'opt-out' voor de loonbelasting en de werknemersverzekeringen. Een additionele voorwaarde hiervoor is dat de piloot een contract met een looptijd van minder dan een jaar heeft.

De piloot in dienstverband

Wanneer de conclusie is dat er geen sprake is van zelfstandigheid van de arbeidsrelatie dan zal de piloot bij aanwezigheid van een formele arbeidsovereenkomst vrijwel altijd in dienst zijn. Zoals bekend mag worden verondersteld is voor de kwalificatie van loon uit dienstbetrekking nodig dat de piloot de arbeid persoonlijk moet verrichten, onder een

¹ Rechtbank Den Haag, 1 december 2016, V-N 2017/15.2.2

gezagsverhouding dient te staan en voor de werkgever moet er een verplichting tot het betalen van loon aanwezig zijn.

II. Scholingsuitgaven

Naar huidig fiscaal recht zijn er mogelijkheden om scholingsuitgaven als persoonsgebonden aftrekpost in aanmerking te nemen mits voldaan is aan enkele voorwaarden. Zo moet het gaan om uitgaven voor les-, cursus-, college- en examengeld of verplicht gestelde leermiddelen. De uitgaven moeten betrekking hebben op het volgen van een studie voor het op peil houden of verbeteren van kennis en vaardigheden die nodig zijn voor het verwerven of behouden van inkomsten uit tegenwoordige arbeid. De piloot of zijn of haar fiscale partner dient de scholingskosten zelf te dragen. Enkele specifieke scholingsuitgaven voor bijvoorbeeld computerapparatuur (iPad) zijn uitgesloten van aftrek vanwege het hoge privé-karakter.

Als voorbeelden uit de jurisprudentie van aftrekbare kosten zijn te noemen de kosten van de pilotenopleiding en licentiekosten van een simulatortraining.

Belangrijk is dat er een drempel geldt voor scholingskosten. Alle uitgaven onder €250 worden niet in aanmerking genomen voor de berekening van de aftrek. Daarnaast geldt er nog een maximumaftrek van €15.000 mits de kosten zijn gemaakt buiten de zogenoemde standaardstudieperiode. Deze periode wordt gedefinieerd als een aaneengesloten periode van maximaal 5 jaar waarin de opleiding fulltime is gevolgd en de leeftijd van 30 jaar nog niet is bereikt.²

Voorbeeld:

Piloot X begint op 28-jarige leeftijd aan een 3-jarige vliegopleiding, hij maakt geen aanspraak op studiefinanciering. De studiekosten bedragen €40.000 per jaar. In de eerste twee jaar heeft de piloot recht op volledige aftrek van €40.000 - €250 = €39.750 per jaar omdat deze jaren binnen de standaardstudieperiode vallen. Het laatste jaar valt buiten de standaardstudieperiode, omdat hij dan de leeftijd van 30 jaar heeft bereikt. In dit laatste jaar geniet hij slechts aftrek van €15.000. Ondanks dat de piloot gedurende zijn opleiding geen inkomsten geniet moet hij toch aangifte doen om zijn persoonsgebonden aftrekpost te kunnen effectueren. Het totale bedrag van de persoonsgebonden aftrek wordt middels een beschikking vastgesteld, als onderdeel van de definitieve aanslag. In het eerste arbeidsjaar kan de piloot dit totale bedrag in mindering brengen op zijn inkomen.

Naar verwachting zal de huidige scholingsregeling in 2019 worden vervangen door een individuele leerrekening voor alle Nederlanders die een startkwalificatie (MBO, Havo, VWO) hebben behaald. Voor de piloot in opleiding kan dit grote negatieve financiële consequenties hebben. Als wij de regeringsplannen voor de individuele leerrekening goed begrijpen zal het fiscale voordeel naar verwachting veel lager zijn.

III. Internationaal

Belastingverdragen

Piloten vliegen de hele wereld over. Volgens de meeste belastingverdragen komt het heffingsrecht over het loon van de piloot die in Nederland woont toe aan het vestigingsland waar de plaats van feitelijke leiding van de luchtvaartmaatschappij die het luchtvaartuig exploiteert (in het internationale verkeer) is gevestigd. De bepaling biedt een praktische uitkomst omdat het moeilijk is vast te stellen in welk luchtruim (zeker boven open zee) en voor hoe lang de piloot aldaar heeft gewerkt.

² De leeftijdsgrens van 30 jaar is niet aan te merken als discriminatie op grond van leeftijd, zie hiervoor HvJ 10 november 2016 (C-548/15), V-N 2016/60.9 (De Lange).

Conform Nederlands verdragsbeleid kennen andere belastingverdragen van Nederland het heffingsrecht over de inkomsten van de piloot toe aan de woonstaat. Uiteindelijk zullen de feiten en omstandigheden dus bepalen welk land heffingsbevoegd zal zijn.

In het OESO-modelverdrag (tekst vanaf 1963) is een aparte bepaling opgenomen voor werknemers met inkomsten verkregen voor werkzaamheden aan boord van een schip of luchtvaartuig dat wordt geëxploiteerd in het internationale verkeer. Sinds 1977 heeft de OESO het in dit kader relevante begrip 'internationaal verkeer' gedefinieerd. Het gaat om 'elk grensoverschrijdend vervoer middels een schip of luchtvaartuig uitgeoefend door een onderneming die haar plaats van werkelijke leiding in één van beide verdragstaten heeft'.

Een belastingverdrag dat is gesloten vóór 1977 zal deze definitie dus niet bevatten. Dit kwam aan de orde in de volgende casus³:

Een in Nederland woonachtige piloot is werkzaam voor een Britse luchtvaartmaatschappij maar gestationeerd in Frankrijk. De Hoge Raad concludeerde dat art. 15 lid 3 van het belastingverdrag Nederland-Frankrijk (uit 1973) van toepassing was omdat deze bepaling afwijkt van de bepaling zoals (vanaf 1977) opgenomen in OESO modelverdrag. Het heffingsrecht kwam daarom toe aan Nederland als woonstaat van de piloot.

Wanneer het bijzondere art. 15 lid 3 OESO niet van toepassing is bijvoorbeeld omdat niet wordt voldaan aan de definitie van internationaal verkeer valt men terug op de algemene toewijzingsregels voor inkomsten uit niet zelfstandige arbeid. De heffingsbevoegdheid wordt in dat geval doorgaans toegewezen aan de werkstaat.

Verdrag Nederland-Duitsland

Het oude belastingverdrag Nederland-Duitsland uit 1959 bevatte de regel dat piloten in het land waar de luchtvaartmaatschappij is gevestigd in de belastingheffing werden betrokken.

In 2012 is er een nieuw belastingverdrag tot stand gekomen. De heffingsbevoegdheid sloot oorspronkelijk aan bij de woonstaat van de piloot. Nederlandse piloten die in dienst waren van Duitse luchtvaartmaatschappijen vreesden de hogere belastingdruk in Nederland. Om ook de concurrentievervalsingen hiervan tegen te gaan is er een wijzigingsprotocol aan het belastingverdrag met Duitsland toegevoegd inhoudende dat per 1 januari 2016 voor de toewijzing van het heffingsrecht over inkomsten van piloten weer wordt aangesloten bij de vestigingsplaats van de luchtvaartmaatschappij.

Nieuw besluit voorkoming dubbel belasting Golfstaten

De belastingverdragen van Nederland met de Golfstaten (Bahrein, Koeweit, Oman, Qatar, Verenigde Arabische Emiraten, Saudi-Arabië) wijzen het land waar de luchtvaartmaatschappij is gevestigd aan als heffingsbevoegde. Bij luchtvaartmaatschappijen als Qatar Airways moest Nederland dus terugtreden. Maar omdat Nederland slechts verrekening gaf van de betaalde belasting in de Golfstaten (en hier betaald men geen of weinig belasting), moesten de in Nederland woonachtige piloten effectief toch in Nederland inkomstenbelasting betalen.

Om concurrentievervalsing tegen te gaan heeft de minister in een recent besluit⁴ afgekondigd dat Golfstaat-werknemers voortaan zijn vrijgesteld voor hun salaris. Dit besluit geldt met

³ HR 22 april 2016, V-N 2016/25.6.

⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 september 2017, nr. IZV 2017-000015971.

terugwerkende kracht tot 2015. Feitelijk resulteert de nieuwe mogelijkheid tot vrijstelling vaak tot dubbele niet-belastingheffing.

Casus:

Een in Nederland woonachtige piloot werkt voor Qatar Airways, dat in Doha (Qatar) haar hoofdkantoor heeft. De piloot heeft een formele arbeidsovereenkomst met Qatar Airways (Doha) en krijgt zijn salaris vanuit het hoofdkantoor op zijn Nederlandse bankrekening overgemaakt. Op grond van het bepaalde in het belastingverdrag tussen Nederland en Qatar komt het heffingsrecht toe aan Qatar (vanwege de plaats van werkelijke leiding) Nederland zal dus een vermindering ter voorkoming van dubbele belastingheffing moeten toekennen. In het belastingverdrag met Qatar is opgenomen dat Nederland dat op basis van de verrekeningsmethode doet. Doordat de piloot in Qatar geen inkomstenbelasting had betaald was de piloot effectief gezien Nederlandse inkomstenbelasting verschuldigd.

Met het Besluit van 7 september 2017 in de hand kan de piloot met terugwerkende kracht naar 1 januari 2015 aanspraak maken een vermindering ter voorkoming van dubbele belastingheffing op basis van de vrijstellingsmethode. Dat kan een aanzienlijk fiscaal voordeel opleveren. De piloot doet er goed aan snel een aanvulling in te dienen op de aangiften inkomstenbelasting 2015 of 2016 of bezwaar aan te tekenen.

IV. Sociale verzekeringen

In Europees verband

Indien de piloot in Nederland woont en voor een vliegmaatschappij in de Europese Unie werkzaam is gelden er andere regels dan in het geval dat hij buiten Europa zou werken. In Europa geldt namelijk verordening 883/2004, die aanwijsregels bevat om te voorkomen dat werknemers dubbel verzekerd zijn voor de sociale verzekeringen. Deze regels hebben voorrang boven het nationale recht of de eventueel afgesloten bilaterale verdragen.

In 2012 is de verordening gewijzigd voor cockpit- en cabinepersoneel. Het doel van deze wijziging is om te voorkomen dat de sociale zekerheidspositie van dit personeel continue wijzigt. Het land waar de piloot zich dient te verzekeren is volgens de verordening het land waar de thuisbasis zich bevindt. De thuisbasis wordt omschreven als 'de locatie die door de exploitant aan het bemanningslid is aangewezen en waar het bemanningslid in de regel een dienstperiode of een reeks dienstperioden aanvangt en beëindigt, en waar, onder normale omstandigheden, de exploitant niet verantwoordelijk is voor de accommodatie van het bemanningslid in kwestie.

Dus een in Nederland wonende piloot die voor Lufthansa (gevestigd in Duitsland) vliegt en normaal gesproken zijn diensten in Parijs begint dient zich in Frankrijk te verzekeren. Overigens kunnen piloten nog tot uiterlijk 2022 zijn verzekerd op grond van de oude verordening 1408/71.

B. In internationaal verband

Indien de piloot in Nederland woont maar buiten de Europese Unie in dienstbetrekking werkzaam is dan geldt de hierboven genoemde verordening niet en moet men terugvallen op een eventueel afgesloten verdrag of de nationale wetgeving.

Indien de piloot voor bijvoorbeeld KLM (gevestigd in Nederland) vliegt en gestationeerd is in Qatar, moet eerst worden beoordeeld of er een verdrag van toepassing is. Aangezien er nauwelijks verdragen zijn gesloten betreffende de sociale zekerheid zal dit meestal niet het

geval zijn. Daarna moet worden vastgesteld of de verzekeringsplicht in Nederland op grond van het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1999 (hierna: Bupo) aanwezig is.

Op grond van art. 17 Bupo is er voor de piloot in Nederland geen verzekeringsplicht indien hij werkzaam is voor een maatschappij die gevestigd is buiten Nederland. Dit is alleen anders als hij uitsluitend in Nederland zou vliegen, of werkt bij een vaste inrichting van een buitenlandse maatschappij in Nederland. Dit is bijvoorbeeld het geval als Qatar Airways ook een kantoor op Schiphol heeft waar de piloot op de loonlijst staat. Dan is de piloot dus verplicht verzekerd in Nederland.

V. Conclusie

De piloot is gewend aan een snel veranderende wereld. Deze dynamiek ziet de piloot ook terug in een aantal relevante fiscale ontwikkelingen.