

**BENELUX  
INTERPARLEMENTAIRE  
ASSEMBLEE**

---

22 maart 2025

**Grensoverschrijdend telewerk  
in de Beneluxlanden**

**VERSLAG**

NAMENS DE VERENIGDE COMMISSIES  
FINANCIËN EN MOBILITEIT &  
SOCIALE ZAKEN, VOLKSGEZONDHEID,  
ONDERWIJS EN SPORT

UITGEBRACHT DOOR  
DE HEREN AUKE VAN DER GOOT,  
JOHAN DECKMYN EN BEN POLIDORI

**ASSEMBLÉE  
INTERPARLEMENTAIRE  
BENELUX**

---

22 mars 2025

**Le télétravail transfrontalier  
dans les pays du Benelux**

**RAPPORT**

FAIT AU NOM DES COMMISSIONS RÉUNIES  
DES FINANCES ET DE LA MOBILITÉ &  
DES AFFAIRES SOCIALES, DE LA SANTÉ  
PUBLIQUE, DE L'ENSEIGNEMENT ET DU SPORT

PAR  
MM. AUKE VAN DER GOOT,  
JOHAN DECKMYN EN BEN POLIDORI

Dames en Heren,

Uw commissies hebben hun vergaderingen van 16 december 2022, 20 januari en 2 juni 2023, 9 februari, 29 maart, 4 oktober en 22 november 2024 en 17 januari, 14 februari en 7 maart 2025 gewijd aan het thema “Grensoverschrijdend telewerk in de Benelux-landen”. Tijdens de plenaire vergaderingen van het Beneluxparlement werden tussentijdse verslagen gepresenteerd over de voortgang van de werkzaamheden.

## I. HOORZITTINGEN

De commissies hebben tijdens hun vergaderingen de volgende personen gehoord:

— de heer Albert Raedler (policy officer bij TAXUD, het directoraat-generaal Belastingen en Douane-unie van de Europese Commissie);

— mevrouw Carine Pigeon (adviseur bij het ministerie van Sociale Zekerheid van Luxemburg);

— mevrouw Maaïke Van Ettehoven (adviseur bij het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van Nederland);

— de heer Marc Morsa (adviseur internationale strategieën en *senior legal officer* bij de federale overheidsdienst Sociale Zekerheid van België);

— de heren David Baele en Jérôme Aass (federale ombudsmannen van België);

— mevrouw Alfonsine Camiolo (juriste bij TFF 3.0, de “Task Force Frontaliers 3.0” van de internationale instelling “Grande Région”);

— de heer Sander Kramer (onderzoeker bij ITEM, Institute for Transnational and Euregional cross border cooperation and Mobility, en assistent-professor belastingrecht bij de faculteit Rechten van de Universiteit van Maastricht);

— mevrouw Marjon Weerepas (professor gespecialiseerd in de fiscale aspecten van grensoverschrijdende arbeid aan de Universiteit van Maastricht);

Mesdames et Messieurs,

Vos commissions ont consacré leurs réunions des 16 décembre 2022, 20 janvier et 2 juin 2023, 9 février, 29 mars, 4 octobre et 22 novembre 2024 et 17 janvier, 14 février et 7 mars 2025 au thème “Le télétravail transfrontalier dans les pays du Benelux”. Des rapports intermédiaires sur l’état d’avancement des travaux ont été présentés lors des sessions plénières du Parlement Benelux.

## I. AUDITIONS

Les commissions ont entendu les personnes suivantes au cours de leurs réunions:

— M. Albert Raedler (chargé de mission à TAXUD, direction générale de la fiscalité et de l’union douanière de la Commission européenne);

— Mme Carine Pigeon (conseillère au ministère de la Sécurité sociale du Luxembourg);

— Mme Maaïke Van Ettehoven (conseillère au ministère des Affaires sociales et de l’emploi des Pays-Bas);

— M. Marc Morsa (conseiller en stratégies internationales et juriste principal au Service public fédéral Sécurité sociale de Belgique);

— MM. David Baele et Jérôme Aass (médiateurs fédéraux de Belgique);

— Mme Alfonsine Camiolo (juriste à la TFF 3.0, la “Task Force Frontaliers 3.0” de l’institution internationale “Grande Région”);

— M. Sander Kramer (chercheur à l’ITEM, Institut pour la coopération transfrontalière transnationale et eurégionale et la mobilité, et professeur adjoint de droit fiscal à la faculté de droit de l’université de Maastricht);

— Mme Marjon Weerepas (professeur spécialisé dans les aspects fiscaux de l’emploi transfrontalier à l’université de Maastricht);

— de heer Berry Vrolings (payroll manager van het bedrijf Medtronic);

— de heer Peter Geraerds (directeur HR van het bedrijf DocMorris);

— de heer Martijn van Helvert (vertegenwoordiger van de organisatie van het Midden- en Kleinbedrijf in de Nederlandse provincie Limburg en voormalig lid van het Beneluxparlement);

— mevrouw Sofie Monteyne (CFO van grensoverschrijdend havenbedrijf North Sea Port);

— mevrouw Tabita Verburg (country president van Dow Benelux, bedrijf in de chemische sector);

— de heer Marc Wagener (directeur van de Unie van Luxemburgse Ondernemingen).

## **II. BESPREKING VAN EEN VOORSTEL VAN AANBEVELING EN EEN VERKLAREND VERSLAG**

De bespreking van een voorstel van aanbeveling (zie 952/2) en een verklarend verslag van de rapporteurs (zie onder hoofdstuk III van dit document) vond plaats op 14 februari en 7 maart 2025. Het verklarend verslag bij de aanbeveling maakt integraal deel uit van de aanbeveling. In de eindfase van de werkzaamheden van de commissies werden de rapporteurs inhoudelijk ondersteund door de heer Sander Kramer (onderzoeker bij ITEM, *Institute for Transnational and Euregional cross border cooperation and Mobility*, en assistent-professor belastingrecht bij de faculteit Rechten van de Universiteit van Maastricht).

Het voorstel van aanbeveling en het verklarend verslag werden ingevolge opmerkingen van de leden gewijzigd en vervolgens op 7 maart 2025 aangenomen door de verenigde commissies. De beide documenten zullen aan de plenaire vergadering van 21 en 22 maart worden gepresenteerd en ter goedkeuring voorgelegd.

— M. Berry Vrolings (gestionnaire des salaires à la société Medtronic);

— M. Peter Geraerds (directeur des ressources humaines de la société DocMorris);

— M. Martijn van Helvert (représentant de l'organisation des petites et moyennes entreprises de la province néerlandaise du Limbourg et ancien membre du Parlement Benelux);

— Mme Sofie Monteyne (directrice financière de la société portuaire transfrontalière North Sea Port);

— Mme Tabita Verburg (présidente nationale de Dow Benelux, entreprise du secteur chimique);

— M. Marc Wagener (directeur de l'Union des entreprises luxembourgeoises).

## **II. DISCUSSION D'UNE PROPOSITION DE RECOMMANDATION ET D'UN RAPPORT EXPLICATIF**

La discussion d'une proposition de recommandation (voir 952/2) et d'un rapport explicatif des rapporteurs (voir sous le chapitre III du présent document) a eu lieu les 14 février et 7 mars 2025. Le rapport explicatif accompagnant la recommandation fait partie intégrante de la recommandation. Dans la phase finale des travaux des commissions, les rapporteurs ont bénéficié du soutien de M. Sander Kramer (chercheur à l'ITEM, Institut pour la coopération transfrontalière transnationale et eurégionale et la mobilité, et professeur assistant de droit fiscal à la faculté de droit de l'université de Maastricht).

La proposition de recommandation et le rapport explicatif ont été amendés suite aux commentaires des membres et adoptés par les commissions réunies le 7 mars 2025. Les deux documents seront présentés et soumis à l'approbation de la session plénière des 21 et 22 mars.

### III. VERKLAREND VERSLAG (ONDERDEEL VAN HET VOORSTEL VAN AANBEVELING)

#### Inleiding

1. Inmiddels zijn drie jaar verstreken sinds het einde van de overmacht die uitging van de Covid-pandemie op thuiswerken en de gevolgen daarvan voor de sociale zekerheid en de fiscaliteit. De tijdens de Covid-pandemie geldende tijdelijke tegemoetkomingen voor fiscaliteit en sociale zekerheid kwamen te vervallen. Na de pandemie heeft thuiswerken of telewerken<sup>1</sup> een hoge vlucht genomen en is flexibiliteit in werkregelingen van vitaal belang gebleken voor zowel werkgevers als werknemers; flexwerken of hybride werken is om allerlei redenen meer geaccepteerd geraakt. Dat geldt ook voor veel werkgevers en werknemers in de Benelux-landen. Voor werkgevers en werknemers in de grensregio's – zoals de Grande Région, de Euregio Maas-Rijn en North Sea Port District – bracht dat nieuwe uitdagingen met zich mee, omdat de klassieke regelingen voor grensarbeid daar niet op waren ingespeeld<sup>2</sup>. De opkomst van grensoverschrijdend telewerken brengt uitdagingen met zich mee, bijvoorbeeld voor de belastingstelsels, die van invloed zijn op zowel werknemers als werkgevers. Aan de kant van de werknemer gaat het dan om additionele fiscale en sociale zekerheidslasten in het woonland en nalevingslasten in het woonland. Aan de zijde van de werkgever gaat het om hogere sociale zekerheidslasten in het woonland van de werknemers, het risico van een vaste inrichting bij de werknemer, additionele administratiekosten voor het managen van een mobiele werkplek en additionele nalevingskosten in het woonland van de werknemer.

2. Per 1 juli 2023 is voor de sociale zekerheid de Kaderovereenkomst inzake grensoverschrijdend telewerk in werking getreden. Voor de fiscaliteit

<sup>1</sup> In dit verslag worden de begrippen (grensoverschrijdend) thuiswerken of telewerken veelal als synoniemen gebruikt, tenzij anders vermeld. Dat geldt in principe ook voor de tekst van de aanbeveling (vgl. aanbeveling 3 en 4, waar wel wordt gesproken van het onderscheid tussen thuiswerken/telewerken).

<sup>2</sup> Zie bijvoorbeeld F. Wispelaere, 'Cross-border workers working from home: a quantitative approach', beschikbaar open access via: [https://kuleuven.limo.libis.be/discovery/fulldisplay?docid=lirias3731602&context=SearchWebhook&vid=32KUL\\_KUL:Lirias&lang=en&search\\_scope=lirias\\_profile&adaptor=SearchWebhook&tab=LIRIAS&query=any,contains,LIRIAS3731602&offset=0](https://kuleuven.limo.libis.be/discovery/fulldisplay?docid=lirias3731602&context=SearchWebhook&vid=32KUL_KUL:Lirias&lang=en&search_scope=lirias_profile&adaptor=SearchWebhook&tab=LIRIAS&query=any,contains,LIRIAS3731602&offset=0)

### III. RAPPORT EXPLICATIF (PARTIE DE LA PROPOSITION DE RECOMMANDATION)

#### Introduction

1. Trois ans se sont écoulés depuis la fin de la force majeure résultant de la pandémie de Covid sur le travail à domicile et son impact sur la sécurité sociale et la fiscalité. Les concessions temporaires en matière de fiscalité et de sécurité sociale applicables pendant la pandémie de Covid sont devenues caduques. Après la pandémie, le travail à domicile ou le télétravail<sup>1</sup> a connu un essor considérable et la flexibilité des modalités de travail s'est avérée vitale tant pour les employeurs que pour les employés; l'horaire flexible ou le travail hybride ont été mieux acceptés pour de nombreuses raisons. C'est également le cas pour de nombreux employeurs et employés des pays du Benelux. Pour les employeurs et les travailleurs des régions frontalières – telles que la Grande Région, l'Euregio Meuse-Rhin et North Sea Port District – cela a entraîné de nouveaux défis, car les dispositions traditionnelles en matière d'emploi transfrontalier n'y étaient pas adaptées<sup>2</sup>. L'essor du télétravail transfrontalier entraîne des défis, par exemple pour les systèmes fiscaux, qui affectent à la fois les employés et les employeurs. Du côté de l'employé, cela implique des charges fiscales et sociales supplémentaires dans le pays de résidence et des charges de conformité dans le pays de résidence. Du côté de l'employeur, cela implique des charges sociales plus élevées dans le pays de résidence de l'employé, le risque d'un établissement stable chez l'employé, des coûts administratifs supplémentaires pour la gestion d'un lieu de travail mobile et des coûts de conformité supplémentaires dans le pays de résidence de l'employé.

2. À partir du 1<sup>er</sup> juillet 2023, l'accord-cadre sur le télétravail transfrontalier est entré en vigueur pour les besoins de la sécurité sociale. Cependant,

<sup>1</sup> Dans ce rapport, les termes travail à domicile ou télétravail (transfrontalier) sont généralement utilisés comme synonymes, sauf indication contraire. En principe, cela s'applique également au texte de la recommandation (cf. les recommandations 3 et 4, qui font référence à la distinction entre travail à domicile/télétravail)

<sup>2</sup> Voir, par exemple, F. Wispelaere, "Cross-border workers working from home: a quantitative approach", disponible en libre accès à l'adresse suivante: [https://kuleuven.limo.libis.be/discovery/fulldisplay?docid=lirias3731602&context=SearchWebhook&vid=32KUL\\_KUL:Lirias&lang=en&search\\_scope=lirias\\_profile&adaptor=SearchWebhook&tab=LIRIAS&query=any,contains,LIRIAS3731602&offset=0](https://kuleuven.limo.libis.be/discovery/fulldisplay?docid=lirias3731602&context=SearchWebhook&vid=32KUL_KUL:Lirias&lang=en&search_scope=lirias_profile&adaptor=SearchWebhook&tab=LIRIAS&query=any,contains,LIRIAS3731602&offset=0)

bestaat in Europa evenwel een variëteit aan bilaterale (thuiswerk)regelingen voor grensarbeiders, meestal een drempelregeling (*de minimisregel*) van 34 thuiswerkdagen. Met het oog op een meer bestendige oplossing zou een ruimere thuiswerkdrempel (bijv. 40 % van de arbeidstijd) de voorkeur verdienen omdat zo'n regeling beter aansluit bij de thuiswerkpraktijk die in Nederland en België gangbaar is geworden. In de Benelux neemt Luxemburg een speciale positie in, omdat de arbeidsmarkt daar in hoge mate een grensoverschrijdend karakter heeft. Dat ligt in grote delen van België en Nederland anders.

3. In de relatie Nederland-België en Nederland-Duitsland bestaat nog steeds geen fiscale regeling inzake het grensoverschrijdend thuiswerken, hoewel de onderhandelingen tussen Nederland en Duitsland ver gevorderd zijn in de richting van een 34 dagen-drempelregeling. Idealiter zou voor grensoverschrijdende arbeid de fiscaliteit en sociale zekerheid synchronisatie verdienen, waarbij financiële gevolgen van thuiswerken parallel lopen.

4. Met die 34 dagen-drempel wordt evenwel nog geen synchronisatie bereikt met de sociale zekerheid, omdat binnen de Benelux en de directe buurlanden Duitsland en Frankrijk de Kaderovereenkomst van toepassing is. Tegelijkertijd blijken in de praktijk nog veel vragen te bestaan over de interpretatie en toepassing van deze Kaderovereenkomst. Niet alleen inkomenseffecten (bv. *salary split*), maar ook administratieve lastenverzwaring, verlies van fiscale faciliteiten, loskoppeling van de bovenwettelijke sociale zekerheid en een discoördinatie van belasting- en premieheffing zijn mogelijke gevolgen. Zonder wijzigingen van de huidige fiscale regels betekent thuiswerken voor grensarbeiders en hun werkgevers meer rechtsonzekerheid en complexiteit voor zowel werknemers als werkgevers. Dat wordt als schadelijk ervaren voor het functioneren van een grensoverschrijdende arbeidsmarkt. De administratieve lasten en onzekerheid omtrent (het uitblijven van) een fiscale thuiswerkregeling, kan bedrijven bovendien aanzetten tot het verplaatsen van bedrijfsactiviteiten naar het buitenland of wijzigingen in het personeelsbeleid, zoals ook bleek uit input uit de praktijk (gastsprekers) tijdens de reeks hoorzittingen die beide commissies hebben

à des fins fiscales, il existe une variété de réglementations bilatérales (travail à domicile) pour les travailleurs transfrontaliers en Europe, principalement une règle de seuil (*règle de minimis*) de 34 jours de travail à domicile. Pour une solution plus permanente, un seuil de travail à domicile plus large (par exemple du temps de travail) serait préférable, car un tel arrangement refléterait mieux la pratique du travail à domicile qui est devenue courante aux Pays-Bas et en Belgique. Au sein du Benelux, le Luxembourg occupe une position particulière car le marché du travail y est largement transfrontalier. Il en va différemment dans de grandes parties de la Belgique et des Pays-Bas.

3. Dans les relations Pays-Bas-Belgique et Pays-Bas-Allemagne, il n'y a toujours pas de réglementation fiscale sur le travail à domicile transfrontalier, bien que les négociations entre les Pays-Bas et l'Allemagne soient bien avancées en vue d'une réglementation sur un seuil de 34 jours. Idéalement, pour le travail transfrontalier, la fiscalité et la sécurité sociale mériteraient d'être synchronisées, les conséquences financières du travail à domicile étant traitées en parallèle.

4. Toutefois, ce seuil de 34 jours ne permet pas encore une synchronisation avec la sécurité sociale, puisque dans le Benelux et ses voisins immédiats, l'Allemagne et la France, c'est la convention-cadre qui s'applique. Également, de nombreuses questions semblent encore se poser dans la pratique quant à l'interprétation et à l'application de cet accord-cadre. Les conséquences possibles ne sont pas seulement des effets sur les revenus (par exemple, le partage des salaires), mais aussi l'augmentation des charges administratives, la perte de facilités fiscales, le découplage de la sécurité sociale *supra-légale* et la désolidarisation des prélèvements d'impôts et de cotisations. Si les règles fiscales actuelles ne sont pas modifiées, le travail à domicile pour les travailleurs transfrontaliers et leurs employeurs est synonyme d'incertitude juridique et de complexité accrues, tant pour les employés que pour les employeurs. Cette situation est perçue comme préjudiciable au fonctionnement d'un marché du travail transfrontalier. En outre, la charge administrative et l'incertitude qui entourent le régime fiscal (ou l'absence de régime fiscal) du travail à domicile peuvent encourager les entreprises à délocaliser

gehouden. Idealiter zou voor grensoverschrijdende arbeid de fiscaliteit en sociale zekerheid synchronisatie verdienen, waarbij zoals hiervoor opgemerkt financiële gevolgen van thuiswerken parallel lopen.

5. Het verdient voorts aandacht dat de problematiek omtrent thuiswerken over de grens – met het oog op de grensoverschrijdende arbeidsmarkt binnen de Benelux – prangend blijft, zowel voor de werknemers als de werkgevers in het grensgebied. Aangezien nog niet geheel duidelijk is in welke mate thuiswerken onder grenswerkers gangbaar is en zal blijven (i.e. aantal dagen per week), kan hierbij worden gedacht aan een bilaterale evaluatie- of synchronisatiebepaling. Dankzij een dergelijke bepaling – opgenomen bij een belastingverdrag – spreken de staten, partij bij dat verdrag, af om binnen een bepaalde termijn bijeen te komen en te onderzoeken of de fiscale wetgeving wijziging vereist. Een dergelijke synchronisatiebepaling lijkt overigens op zich geen voldoende garantie voor het vermijden van vertraging, maar houdt het herzieningsproces in ieder geval op de agenda.

6. Verwant aan de problematiek van thuiswerken over de grens, zal ook nader worden ingegaan op de mogelijkheden van de synchronisatie van fiscaliteit en sociale zekerheid voor werkzaamheden verricht op grensoverschrijdende bedrijventerreinen. Tijdens de hoorzitting in januari 2025 werd dit punt benadrukt door een grote werkgever in de grensregio (North Sea Port). Deze problematiek – en oplossingsrichting – heeft in dit verband relevantie voor de Benelux-landen, zowel aan de buiten- als binnengrenzen. Hiermee verwant, kan worden opgemerkt dat de grensregionale arbeidsmarkt meer omvat dan alleen telewerk. Andere sectoren (bv. de bouw/constructiesector) hebben ook belang bij een goed functionerende grensoverschrijdende arbeidsmarkt, zonder fiscale obstakels. Hierbij kan worden gedacht aan het inschakelen van bouwbedrijven uit Noordrijn-Westfalen (Duitsland) om woningen te bouwen in Zuid-Limburg (Nederland). Aangezien deze werknemers in de bouwsector

leurs activités à l'étranger ou à modifier leur politique du personnel, comme l'ont également montré les contributions des praticiens (intervenants invités) au cours de la série d'auditions organisées par les deux commissions. Idéalement, pour l'emploi transfrontalier, la fiscalité et la sécurité sociale mériteraient d'être synchronisées, avec, comme indiqué ci-dessus, les conséquences financières du travail à domicile en parallèle.

5. Il convient également de noter que, compte tenu du marché du travail transfrontalier au sein de Benelux, la question du travail à domicile de part et d'autre de la frontière reste pressante tant pour les employés que pour les employeurs de la région frontalière. Comme il n'est pas encore tout à fait clair dans quelle mesure le travail à domicile est et restera courant parmi les travailleurs transfrontaliers (c'est-à-dire le nombre de jours par semaine), une évaluation bilatérale ou une disposition de synchronisation pourrait être envisagée ici. Grâce à une telle disposition – incluse dans une convention fiscale – les États faisant partie de cette convention conviendront de se réunir dans un certain délai et d'examiner si la législation fiscale doit être modifiée. Une telle disposition de synchronisation ne semble d'ailleurs pas constituer en soi une garantie suffisante pour éviter les retards, mais elle permet au moins de maintenir le processus de révision à l'ordre du jour.

6. En lien avec la question du travail à domicile transfrontalier, les possibilités de synchronisation de la fiscalité et de la sécurité sociale pour le travail effectué dans les sites d'entreprises transfrontaliers seront également examinées plus en détail. Lors de l'audition de janvier 2025, ce point a été souligné par un grand employeur de la région frontalière (North Sea Port). Cette question – et l'orientation de la solution – est pertinente dans ce contexte pour les pays du Benelux, tant aux frontières extérieures qu'intérieures. Dans ce contexte, on peut noter que le marché du travail de la région frontalière ne se limite pas au télétravail. D'autres secteurs (par exemple le secteur de la construction) ont également intérêt à ce que le marché du travail transfrontalier fonctionne bien, sans obstacles fiscaux. On peut penser ici à l'embauche d'entreprises de construction de Rhénanie-du-Nord-Westphalie (Allemagne) pour construire des maisons dans le Limbourg du Sud (Pays-Bas).

niet in de mogelijkheid zijn ‘thuis te werken’, zal hierbij in dit verslag ook aandacht uitgaan naar een andersoortige oplossing, langs de lijnen van het belastingverdrag Duitsland-Oostenrijk.

**Grensregio's:  
Actuele ontwikkelingen  
rond de grensregionale arbeidsmarkt  
(Aanbeveling nr. 1)**

7. Grensoverschrijdende arbeid speelt een significante rol in de (grensoverschrijdende) arbeidsmarkt in de Benelux. Tegelijkertijd neemt grensoverschrijdend werken ook elders binnen de Europese Unie toe. In 2022 waren er ongeveer 1,8 miljoen grensarbeiders in de EU- en de EVA-landen<sup>3</sup>. Dit betekent een stijging van 8 % ten opzichte van 2021 en een volledig herstel tot het niveau van vóór de pandemie<sup>4</sup>. Op basis van de meest recente data is in Luxemburg, België en Zuid-Nederland gezamenlijk sprake van 310.000 grenswerkers<sup>5</sup>.

8. Voor België en Nederland geldt dat eigenlijk alleen in de grensregio's grenswerk een relatief belangrijke factor is voor het functioneren van de regionale arbeidsmarkt. Daardoor is het soms ook ingewikkeld om dit onderwerp te agenderen op de nationale politieke agenda's van regering en parlement. Tegelijkertijd is Luxemburg bij uitstek een land waar de arbeidsmarkt zelf niet goed kan functioneren zonder een grote influx van grenspendelaars. Dat aantal is voor Luxemburg sinds 2000 toegenomen van 83.000 naar 228.000 in 2024. Daarvan kwamen volgens cijfers uit 2023 zo'n

Comme ces travailleurs de la construction ne sont pas en mesure de “travailler à domicile”, ce rapport se concentrera également sur un autre type de solution, qui s’inspire de la convention fiscale entre l’Allemagne et l’Autriche.

**Régions frontalières:  
Évolution actuelle du marché du travail  
dans la région frontalière  
(Recommandation n° 1)**

7. L'emploi transfrontalier joue un rôle important sur le marché du travail (transfrontalier) du Benelux. Parallèlement, le travail transfrontalier augmente également dans d'autres pays de l'Union européenne. En 2022, il y avait environ 1,8 million de travailleurs transfrontaliers dans les pays de l'UE et de l'AELE<sup>3</sup>. Cela représente une augmentation de 8 % par rapport à 2021 et un retour complet aux niveaux d'avant la pandémie<sup>4</sup>. Selon les données les plus récentes, le Luxembourg, la Belgique et *Zuid-Nederland* comptent ensemble 310.000 travailleurs transfrontaliers<sup>5</sup>.

8. Pour la Belgique et les Pays-Bas, ce n'est en fait que dans les régions frontalières que le travail frontalier est un facteur relativement important pour le fonctionnement du marché du travail régional. C'est pourquoi il est parfois difficile d'inscrire cette question à l'ordre du jour politique national du gouvernement et du parlement. En même temps, le Luxembourg est avant tout un pays où le marché du travail lui-même ne peut pas fonctionner correctement sans un afflux important de travailleurs frontaliers. Pour le Luxembourg, ce nombre a augmenté depuis 2000, passant de 83.000 à

<sup>3</sup> Met de EVA-landen worden Zwitserland, Liechtenstein en Noorwegen bedoeld.

<sup>4</sup> Cross-border work in the EU and EFTA countries, European Commission, January 2024.

<sup>5</sup> In Luxemburg; 222.000, Zuid-Nederland: 40.000, Waals Gewest: 26.000, Vlaams Gewest 25.000, via Cross-border work in the EU and EFTA countries, European Commission, January 2024. Van de top 9 van NUTS-1 regio's in Europa waar grenswerkers vanuit het buurland in de NUTS-1 regio werken, liggen er maar liefst 4 regio's binnen de Benelux, t.w. Luxemburg, Waals Gewest, Vlaams Gewest en Zuid-Nederland.

<sup>3</sup> Les pays de l'AELE sont la Suisse, le Liechtenstein et la Norvège.

<sup>4</sup> Le travail transfrontalier dans l'UE et les pays de l'AELE, Commission européenne, janvier 2024.

<sup>5</sup> Au Luxembourg; 222.000, en *Zuid-Nederland*: 40.000, en Région wallonne: 26.000, en Région flamande 25.000, via Cross-border work in the EU and EFTA countries, Commission européenne, janvier 2024. Parmi les 9 premières régions NUTS-1 d'Europe où les travailleurs frontaliers du pays voisin travaillent dans la région NUTS-1, 4 régions se trouvent dans le Benelux, à savoir le Luxembourg, la région wallonne, la région flamande et en *Zuid-Nederland*.

52.000 uit België, nog eens 52.000 uit Duitsland en de rest (123.000) uit Frankrijk<sup>6</sup>.

9. Op basis van de meest recente data lijkt sprake te zijn van ontwikkelingen die duiden op een vertraging in de aantrekkelijkheid voor grensarbeiders in telewerksectoren. Sinds eind 2023 daalt voor Luxemburg het aantal grensarbeiders dat in Duitsland en België woont (-0,6 % en -0,5 % tussen december 2023 en augustus 2024), terwijl de Franse grensarbeid blijft stijgen (+ 0,9%). Verschillende elementen kunnen de relatieve aantrekkelijkheid van Luxemburg voor grensarbeiders uit verschillende landen beïnvloeden (relatieve ontwikkeling van de lonen, kosten van huisvesting in de buurt van de grens, reistijd). Het feit dat de verschillen tussen de ontwikkeling van grensoverschrijdende en binnenlandse banen bijzonder uitgesproken zijn in ICT, de financiële sector en gespecialiseerde, wetenschappelijke en technische activiteiten zou kunnen wijzen op een verlies van relatieve aantrekkelijkheid, met name voor gekwalificeerde werknemers wier taken zich lenen voor telewerken. Een sprekend voorbeeld is hierbij Trier (Duitsland), van waaruit het voor bv. bankpersoneel en ander telewerkpersoneel eenvoudiger is om vanuit thuis te werken in bv. Frankfurt dan in Luxemburg, met name vanwege de 34 dagen-drempel. Voorts kan worden gewezen op zogenoemde ‘telewerkplekken’ aan de grens met Luxemburg. Met dergelijke telewerkplekken wordt filedruk vermeden en wordt de drempelregeling als passend gezien. Telewerken kan overigens ook plaatsvinden via afstandskantoren, met name in België en Luxemburg, die veelal beter uitgerust zijn dan in de thuiswerksituatie en daardoor een aantrekkelijk alternatief voor werken buiten de onderneming vormen (*bureaux partagés de télétravail en espaces défiscalisés*) (zie ook Aanbeveling nr. 1)<sup>7</sup>. Grensoverschrijdend werken en telewerken kan overigens ook betrekking hebben op grensover-

228.000 en 2024. Parmi eux, selon les chiffres de 2023, environ 52.000 viennent de Belgique, 52.000 d’Allemagne et le reste (123.000) de France<sup>6</sup>.

9. Sur la base des données les plus récentes, des évolutions semblent indiquer un ralentissement de l’attractivité pour les travailleurs transfrontaliers dans les secteurs du télétravail. Depuis fin 2023, pour le Luxembourg, le nombre de travailleurs frontaliers vivant en Allemagne et en Belgique est en baisse (-0,6 % et -0,5 %, entre décembre 2023 et août 2024, respectivement), tandis que les travailleurs frontaliers français continuent d’augmenter (+ 0,9 %). Plusieurs éléments peuvent influencer l’attractivité relative du Luxembourg pour les travailleurs frontaliers de différents pays (évolution relative des salaires, coût du logement à proximité de la frontière, temps de trajet). Le fait que les différences entre l’évolution des emplois transfrontaliers et nationaux soient particulièrement prononcées dans les TIC, la finance et les activités spécialisées, scientifiques et techniques pourrait indiquer une perte d’attractivité relative, en particulier pour les travailleurs qualifiés dont les tâches se prêtent au télétravail. Un exemple parlant est celui de Trèves (Allemagne), d’où il est plus facile pour les employés de banque et autres télétravailleurs de travailler à domicile, par exemple à Francfort, que de travailler au Luxembourg, notamment en raison du seuil de 34 jours. En outre, il existe des “lieux de télétravail” à la frontière luxembourgeoise. Ces lieux de télétravail permettent d’éviter les encombrements et le seuil est considéré comme approprié. En outre, le télétravail peut également avoir lieu par le biais de bureaux à distance, en particulier en Belgique et au Luxembourg, qui sont souvent mieux équipés que le bureau à domicile et constituent donc une alternative intéressante au travail en dehors de l’entreprise (*bureaux partagés de télétravail en espaces défiscalisés*) (voir également la recommandation n° 1)<sup>7</sup>. Le travail transfrontalier et le télétravail peuvent d’ailleurs également concerner

<sup>6</sup> In 2000 bestond het totale aantal werknemers in Luxemburg uit 240.000 personen, waarvan 157.000 binnenlandse werknemers, en 83.000 grenswerkers. In 2024 bestond de totale werkgelegenheid uit 485.000 werknemers, waarvan 257.000 binnenlandse werknemers en 228.000 grenswerkers.

<sup>7</sup> Aanbeveling 920/2 van het Beneluxparlement van 23 maart 2021 met betrekking tot de verbetering van de situatie van grenswerknemers op het vlak van mobiliteit, fiscaliteit en sociale zekerheid, in het bijzonder door de toekenning van een specifiek statuut aan de afstandskantoren.

<sup>6</sup> En 2000, l’emploi total au Luxembourg se composait de 240.000 personnes, dont 157 000 travailleurs domestiques et 83.000 travailleurs frontaliers. En 2024, l’emploi total se compose de 485 000 travailleurs, dont 257 000 travailleurs domestiques et 228.000 travailleurs frontaliers.

<sup>7</sup> Recommandation 920/2 du Parlement Benelux du 23 mars 2021 concernant l’amélioration de la situation des travailleurs frontaliers sur le plan de la mobilité, de la fiscalité et de la sécurité sociale, en particulier par l’octroi d’un statut spécifique aux bureaux à distance.



schrijdende bedrijventerreinen (GOB's), wat onder meer in Nederlandse grensregio's speelt. Zo is het grensoverschrijdende bedrijventerrein North Sea Port bijvoorbeeld voornemens een havenkantoor op te richten op de grens van Nederland en België. Deze problematiek zal hieronder nader worden behandeld in par. 30 e.v.

**Benelux Unie als motor/aanjager  
van *joint standard setting* voor zowel  
de interne EU-markt als voor de OESO  
(Art. 2, lid 1, Verdrag tot instelling  
van de Benelux Unie)**

10. Binnen de Benelux Unie spannen de verdragssluitende partijen zich in om de economische unie verder te ontwikkelen, inclusief de noodzakelijke coördinatie van onder andere sociaal beleid, het faciliteren en ontwikkelen van een barrièrevrije interne (arbeids)markt. De thuiswerkproblematiek van grenswerkers kan worden gezien als een belemmering voor de interne arbeidsmarkt en de economische unie van de Benelux Unie. Die werkzaamheden kunnen in voorkomend geval ook samen alvast het voortouw nemen bij een *joint standard setting development*, zoals het nader definiëren en waar mogelijk standaardiseren van begrippen die zowel in socialezekerheidswetgeving als fiscale wetgeving voorkomen en daarmee in voorkomend geval hun uitgangspositie bij onderhandelingen en besprekingen in grotere internationale verbanden, zoals EU en OESO, versterken.

11. Bij de totstandkoming van belastingverdragen tussen de landen speelt de Benelux Unie zelf geen eigen rol, aangezien de fiscaliteit bij uitstek wordt gezien als een nationale bevoegdheid. Met het oog op deze bevoegdheidsverdeling, het groeiende belang van deze problematiek en de beschikbare wetgevende Benelux-instrumenten (beschikking, overeenkomst, aanbeveling, richtlijn) lijkt een Benelux-aanbeveling van het Comité van ministers van de Benelux hierbij de aangewezen weg. Deze aanbevelingen zijn niet juridisch bindend, maar houden wel een zekere morele verplichting in voor de Benelux-landen om aan de gewenste regelingen te voldoen, zo nodig door aanpassing van de in hun interne rechtsorde geldende bepalingen. Deze aanbevelingen kunnen betrekking hebben op elk

les zones d'activités transfrontalières (GOB), ce qui est notamment le cas dans les régions frontalières néerlandaises. Par exemple, le site d'entreprises transfrontalier North Sea Port prévoit d'établir un bureau portuaire à la frontière des Pays-Bas et de la Belgique. Cette question sera examinée plus en détail aux paragraphes 30 et suivants.

**L'Union Benelux, moteur  
de la normalisation commune  
pour le marché unique de l'UE et l'OCDE  
(Art. 2 (1), Traité instituant  
l'Union Benelux)**

10. Au sein de l'Union Benelux, les parties contractantes s'efforcent de poursuivre le développement de l'union économique, y compris la coordination nécessaire, entre autres, de la politique sociale, de la facilitation et du développement d'un marché intérieur (du travail) sans entraves. Les problèmes de travail à domicile des travailleurs frontaliers peuvent être considérés comme un obstacle au marché unique du travail et à l'union économique Benelux. Ce travail peut également, le cas échéant, déjà prendre la tête d'un développement commun de la normalisation, comme la poursuite de la définition et, si possible, la normalisation des concepts qui apparaissent à la fois dans la législation sur la sécurité sociale et la législation fiscale et ainsi, le cas échéant, renforcer leur position de départ dans les négociations et les discussions dans des contextes internationaux plus larges, tels que l'UE et l'OCDE.

11. Dans l'élaboration des conventions fiscales entre pays, l'Union Benelux elle-même ne joue pas de rôle propre, la fiscalité étant considérée comme une compétence nationale par excellence. Compte tenu de cette répartition des compétences, de l'importance croissante de cette question et des instruments législatifs Benelux disponibles (décision, accord, recommandation, directive), une recommandation Benelux du Comité de Ministres Benelux semble être la voie à suivre dans ce domaine. Ces recommandations ne sont pas juridiquement contraignantes mais impliquent une certaine obligation morale pour les pays du Benelux de se conformer aux dispositions souhaitées, le cas échéant en adaptant les dispositions en vigueur dans leur ordre juridique interne. Ces

onderwerp waarover binnen de Benelux Unie wordt samengewerkt.

12. Deze hebben geen juridisch bindend effect. Daarnaast zou kunnen worden verkend in hoeverre de Benelux-landen – als het gaat om zaken als interpretatie van bepaalde begrippen in belastingverdragen die grensarbeiders raken – wellicht kunnen samenwerken in een Benelux-brede en multilaterale werkgroep in het kader van de Benelux Unie om een aantal begrippen en termen af te bakenen, zoals voorgesteld in Aanbeveling nr. 4 van het Benelux Parlement.

13. Het potentieel van de Benelux-aanbeveling reikt verder dan alleen de landen van de Benelux. Het aanreiken van een oplossing van de fiscale thuiswerkproblematiek over de grens kan een katalysator zijn voor de ontwikkelingen op dit terrein op internationaal niveau, zoals binnen de OESO.

14. Nederland heeft zich eraan gecommitteerd deze problematiek zowel op EU- als ook op OESO-niveau verder te brengen en oplossingsrichtingen te verkennen. Luxemburg is met zijn bilateraal overeengekomen 34 dagen-regelingen een voorloper in het vastleggen van een bilaterale oplossing voor de fiscale thuiswerkproblematiek met zijn drie buurlanden. Verder is in dit kader van belang dat in het regeerakkoord 2025-2029 van de nieuwe Belgische regering wordt aangekondigd dat de federale overheid maatregelen zal nemen om de fiscale administratieve lasten voor grensarbeiders te verminderen.

15. Deze ontwikkelingen laten zien dat de Benelux-landen niet hoeven te wachten op de uitkomsten van de discussie in OESO- en EU-verband. De Benelux kan hierin het voortouw nemen in *standard setting development*, gecommitteerd aan het faciliteren en ontwikkelen van een barrièrevrije interne (arbeids)markt in de Benelux.

recommandations peuvent porter sur tout sujet faisant l'objet d'une coopération au sein de l'Union Benelux.

12. Ces conventions n'ont pas d'effet juridique contraignant. En outre, on pourrait examiner dans quelle mesure – en ce qui concerne des questions telles que l'interprétation de certains concepts dans les conventions fiscales concernant les travailleurs frontaliers – les pays du Benelux pourraient coopérer au sein d'un groupe de travail multilatéral dans le cadre de l'Union Benelux pour définir certains concepts et termes, comme le propose la recommandation n° 4 du Parlement Benelux.

13. Le potentiel de la recommandation Benelux s'étend au-delà des pays du Benelux. Le fait d'apporter une solution transfrontalière à la question de l'imposition du travail à domicile peut servir de catalyseur pour les développements dans ce domaine au niveau international, par exemple au sein de l'OCDE.

14. Les Pays-Bas se sont engagés à faire progresser cette question tant au niveau de l'UE qu'à celui de l'OCDE et à explorer des approches de solution. Le Luxembourg, avec ses accords bilatéraux sur les 34 jours, est un précurseur dans l'établissement d'une solution bilatérale à la question de l'impôt sur le travail à domicile avec ses trois pays voisins. Il est également significatif dans ce contexte que l'accord de coalition 2025-2029 du nouveau gouvernement belge annonce que le gouvernement fédéral prendra des mesures pour réduire la charge administrative fiscale des travailleurs transfrontaliers.

15. Ces développements montrent que les pays du Benelux ne doivent pas attendre les résultats des discussions dans le contexte de l'OCDE et de l'UE. Le Benelux peut prendre l'initiative en matière d'élaboration de normes, en s'engageant à faciliter et à développer un marché unique (de l'emploi) sans obstacles dans le Benelux.

**Synchronisatie tussen fiscaliteit en  
sociale zekerheid  
(Aanbevelingen nrs. 3, 4, 6 en 14)**

16. Zoals hierboven reeds omschreven, lopen voor grenswerkers de maatregelen op het gebied van fiscaliteit en sociale zekerheid niet synchroon. Dat geldt ook voor de gevolgen van grensoverschrijdend telewerken. In de praktijk hebben we – juridisch gezien – te maken met twee verschillende rechtsgebieden. Daarbij gaat het om twee verschillende gebieden van wetgeving die ook nog eens onderling veel verschillen kennen. Zo is het socialezekerheidsrecht Europees gecoördineerd via een EU-Verordening. Tegelijkertijd is het fiscaal recht niet Europees geharmoniseerd of gecoördineerd, maar via internationaal belastingrecht in OESO-verband gericht op het voorkomen van dubbele belastingheffing. Een groot aantal verschillen tussen beide rechtsgebieden bemoeilijkt de synchronisatie en coördinatie tussen beide rechtssferen. Een voorbeeld hiervan is dat voor de thuiswerkdrempel in de sociale zekerheid een algemene drempel van 25 % van de totale arbeidstijd over de komende 12 maanden wordt gehanteerd (conform toepassingsverordening 987/2009). Een dergelijke algemene regel bestaat er niet voor de fiscaliteit. Daar wordt in voorkomend geval 40 % van de jaarlijkse werktijd als drempel aangehouden (zie bv. de drempelregeling tussen Frankrijk en Zwitserland). Ook dergelijke begrippen – essentieel voor de toepassing van de thuiswerkregelingen – verdienen zonder meer nadere synchronisatie en een meer geharmoniseerde toepassing, aangezien een gebrek aan dergelijke geharmoniseerde, bij voorkeur uniforme, begrippen de werking van synchronisatiemaatregelen zal belemmeren.

17. Momenteel is op basis van de socialezekerheidsverordening (883/2004) thuiswerken toegestaan tot 25 % van de totale arbeidstijd, waarbij de toepassingsverordening (987/2009) voor de sociale zekerheid interpretatie- en toepassingsvraagstukken regelt (bv. hoe wordt 25 % vastgesteld). De Kaderovereenkomst grensoverschrijdend telewerken (per 1 juli 2023 in werking) is een uitzondering op deze aanwijfsregels in Verordening 883/2004, voor grensoverschrijdend telewerken. Op grond van deze overeenkomst kunnen werknemers die minder dan 50 %, maar méér dan 25 % van de totale arbeidsduur telewerken in hun woonstaat, een

**Synchronisation entre la fiscalité et  
la sécurité sociale  
(Recommandations n<sup>os</sup> 3, 4, 6 et 14)**

16. Comme nous l'avons vu plus haut, pour les travailleurs transfrontaliers, les mesures fiscales et de sécurité sociale ne sont pas synchronisées. Il en va de même pour les conséquences du télétravail transfrontalier. Dans la pratique, et d'un point de vue juridique, il s'agit de deux domaines juridiques différents. Il s'agit de deux domaines de législation différents qui présentent également de nombreuses différences. Par exemple, le droit de la sécurité sociale est coordonné au niveau européen par un règlement de l'UE. En même temps, le droit fiscal n'est pas harmonisé ou coordonné au niveau européen, mais par le biais du droit fiscal international dans le contexte de l'OCDE, qui vise à éviter la double imposition. Un grand nombre de différences entre les deux juridictions compliquent la synchronisation et la coordination entre les deux sphères juridiques. Par exemple, le seuil de travail à domicile de la sécurité sociale est soumis à un seuil général de 25 % du temps de travail total au cours des 12 prochains mois (conformément au règlement d'application 987/2009). Il n'existe pas de règle générale de ce type pour la fiscalité. Là, le cas échéant, 40 % du temps de travail annuel est utilisé comme seuil (voir par exemple l'accord sur le seuil entre la France et la Suisse). Ces concepts - essentiels pour l'application des accords de travail à domicile - méritent certainement une synchronisation plus poussée et une application plus harmonisée, car l'absence de tels concepts harmonisés, de préférence uniformes, entravera le fonctionnement des mesures de synchronisation.

17. Actuellement, le règlement sur la sécurité sociale (883/2004) autorise le travail à domicile jusqu'à 25 % du temps de travail total, le règlement d'application de la sécurité sociale (987/2009) régissant les questions d'interprétation et d'application (par exemple, comment déterminer les 25 %). L'accord-cadre sur le télétravail transfrontalier (en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2023) constitue une exception à ces règles de désignation du règlement 883/2004, pour le télétravail transfrontalier. En vertu de cet accord, les salariés qui travaillent moins que 50 %, mais plus que 25 % de leur temps de travail total dans leur État de résidence

beroep doen op de uitzondering op de Europese regels. Inmiddels hebben 23 EU-landen deze Kaderovereenkomst getekend en kunnen werknemers/werkgevers in deze landen hierop een beroep doen. Deze 50 % geldt dus niet automatisch, maar dient in individuele gevallen door de werknemer zelf aangevraagd te worden.

18. Tegen die achtergrond is een fiscale drempelregeling van 34-dagen als onvoldoende te beschouwen. Momenteel blijkt dat werkgevers en werknemers in Luxemburg behoefte hebben aan een hogere drempelregeling, zodat de drempel van 25 % thuiswerken ook voor de fiscaliteit geldt, en liefst zelfs 40 % (= gemiddeld twee dagen per week). De politieke ambitie van het Beneluxparlement is dat op termijn gewerkt wordt aan verdere synchronisatie tussen sociale zekerheid en fiscaliteit, ook op het terrein van (drempels van) neutraal grensoverschrijdend telewerken. In de politiek is bij verschillende gelegenheden de wenselijkheid van meer synchronisatie tussen de begrippenkaders en drempels in de Europese regelgeving en in de fiscale wetgeving (i.c. bilaterale belastingverdragen) bepleit.

19. Een geharmoniseerd kader tussen de Benelux-landen is ook nodig om de rechtszekerheid te vergroten en de administratieve lasten voor bedrijven te verminderen. Om de fiscale belemmeringen voor thuiswerk in een grensoverschrijdende context weg te werken, stellen de rapporteurs voor om te onderhandelen over de invoering van een “veilige zone”, (ten minste) binnen de grenzen van de 25 % socialezekerheidsdrempel, zodat werkgevers die dat gepast achten, grensoverschrijdende werknemers die dat wensen tot 25 % van de tijd kunnen laten telewerken, met fiscale en sociale neutraliteit. Overigens werkt deze synchronisatie tussen fiscaliteit en sociale zekerheid in de praktijk pas gunstig uit als ook de gebruikte termen en definities (bv. ‘thuiswerken’, of ‘thuiswerkdagen’) uniform worden uitgelegd. Hierin zou een werkgroep in het kader van de Benelux Unie een rol kunnen spelen, zoals hieronder aan de orde komt in par. 47 e.v.

20. De uitvoeringsmodaliteiten van deze “veilige haven” moeten zodanig zijn dat zij de administratieve lasten voor werkgevers in verband met het

peuvent se prévaloir de l’exception aux règles européennes. Entre-temps, 23 pays de l’UE ont signé cet accord-cadre et les salariés/employeurs de ces pays peuvent s’en prévaloir. Ces 50 % ne s’appliquent donc pas automatiquement, mais doivent être demandés par l’employé lui-même dans des cas individuels.

18. Dans ce contexte, un seuil fiscal de 34 jours peut être considéré comme insuffisant. Il apparaît actuellement que les employeurs et les employés au Luxembourg ont besoin d’un seuil plus élevé, de sorte que le seuil de 25 % de travail à domicile s’applique également à des fins fiscales, et même de préférence de 40 % (= deux jours par semaine en moyenne). L’ambition politique du Parlement Benelux est de travailler à terme sur une synchronisation plus poussée entre la sécurité sociale et la fiscalité, également dans le domaine (des seuils de télétravail) du télétravail transfrontalier neutre. En politique, l’opportunité d’une plus grande synchronisation entre les cadres conceptuels et les seuils de la législation européenne et de la législation fiscale (c’est-à-dire les conventions fiscales bilatérales) a été préconisée à plusieurs reprises.

19. Un cadre harmonisé entre les pays du Benelux est également nécessaire pour accroître la sécurité juridique et réduire la charge administrative qui pèse sur les entreprises. Pour lever les obstacles fiscaux au travail à domicile dans un contexte transfrontalier, les rapporteurs suggèrent de négocier l’introduction d’une “zone de sécurité”, (au moins) dans les limites du seuil de sécurité sociale de 25 %, afin que les employeurs qui le jugent opportun puissent permettre aux travailleurs transfrontaliers qui le souhaitent de télétravailler jusqu’à 25 % du temps, avec une neutralité fiscale et sociale. Par ailleurs, cette synchronisation entre la fiscalité et la sécurité sociale ne fonctionne favorablement dans la pratique que si les termes et définitions utilisés (par exemple “travail à domicile” ou “jours de travail à domicile”) sont également interprétés de manière uniforme. C’est là qu’un groupe de travail de l’Union Benelux pourrait jouer un rôle, comme nous le verrons plus loin aux paragraphes 47 et suivants.

20. Les modalités de mise en œuvre de cette “sphère de sécurité” devraient permettre de réduire la charge administrative pesant sur les employeurs

telewerken van hun grensoverschrijdende werknemers beperken, met name wat de bewijslast betreft voor het aantal dagen dat werknemers in het buitenland hebben gewerkt en door eventuele bijkomende rapportageverplichtingen (voor werkgevers) te elimineren. In dat verband kan gewezen worden op vragen gesteld in het Belgische parlement (in commissieverband) naar de stand van zaken in het thuiswerkdossier en de bewijslast voor de thuiswerker<sup>8</sup>. Deze grenswerkers zijn stomverbaasd over bepaalde gevraagde kassatickets of tankbonnen, waarmee zij moeten bewijzen dat ze in het buitenland (werkland) werken. De arbeidsovereenkomst en loonfiches zijn kennelijk niet voldoende en worden door (buitenlandse) belastingautoriteiten niet geaccepteerd. Verwezen wordt door de minister naar onder meer het Vademecum zoals dat wordt toegepast in relatie met Luxemburg<sup>9</sup>. Bewijsrechtelijke regels verschillen van land tot land, wat bij de betreffende grenswerker tot onzekerheid leidt ten aanzien van zijn administratieve verplichtingen jegens de belastingdiensten. Naar het oordeel van de rapporteurs zou het daarom interessant zijn om als Benelux-lidstaten samen over deze kwestie na te denken met het oog op een geharmoniseerde aanpak en te onderzoeken in hoeverre wederzijdse aanvaarding van bewijsmiddelen door belastingautoriteiten mogelijk is. Hiermee zou de grenswerker en zijn werkgever niet te maken krijgen met verschillende bewijsrechtelijke regels in een bilaterale grenssituatie. Ook hierin zou een werkgroep in het kader van de Benelux Unie een rol kunnen spelen. Dat sluit goed aan bij de aankondiging hieromtrent in het regeerakkoord van de nieuwe Belgische regering.

21. Een dergelijke “veilige haven” zou als eerste stap tussen de Benelux-landen kunnen worden ingevoerd, alvorens op grotere schaal, primair met onze directe buurlanden Duitsland en Frankrijk, en waar mogelijk met meer EU-landen te worden ingevoerd. Onderling hebben de Benelux-landen de synchronisatie van de drempel van 25 % uit Verordening 883/2004 nog niet gehaald, mede vanwege het vraagstuk van (voldoende) financiële compensatie. In een aantal belastingverdragen tussen de Benelux-landen is weliswaar macrocompensatie van belastingopbrengsten opgenomen, maar dat lijkt onvoldoende om de politiek

dans le cadre du télétravail de leurs travailleurs transfrontaliers, notamment en ce qui concerne la charge de la preuve pour le nombre de jours où les employés ont travaillé à l'étranger et en éliminant toute obligation de déclaration supplémentaire (pour les employeurs). Dans ce contexte, on peut se référer aux questions soulevées au Parlement belge (en commission) sur l'état du dossier du travail à domicile et la charge de la preuve qui pèse sur le travailleur à domicile<sup>8</sup>. Ces travailleurs frontaliers sont abasourdis par certains reçus ou bons de carburant demandés, avec lesquels ils doivent prouver qu'ils travaillent à l'étranger (pays de travail). Le contrat de travail et les fiches de paie ne suffisent apparemment pas et ne sont pas acceptés par les autorités fiscales (étrangères). Le ministre se réfère entre autres au vade-mecum tel qu'il est appliqué au Luxembourg<sup>9</sup>. Les règles de preuve varient d'un pays à l'autre, ce qui entraîne une incertitude pour le travailleur frontalier concerné quant à ses obligations administratives à l'égard des autorités fiscales. De l'avis des rapporteurs, il serait donc intéressant que les États membres du Benelux réfléchissent ensemble à cette question en vue d'une approche harmonisée et examinent dans quelle mesure l'acceptation mutuelle des preuves par les autorités fiscales est possible. Cela éviterait aux travailleurs frontaliers et à leurs employeurs d'être confrontés à des règles de preuve différentes dans une situation frontalière bilatérale. Ici aussi, un groupe de travail de l'Union Benelux pourrait jouer un rôle. Cela cadre bien avec l'annonce faite à ce sujet dans l'accord de coalition du nouveau gouvernement belge.

21. Une telle “sphère de sécurité” pourrait être introduite entre les pays du Benelux dans un premier temps, avant d'être introduite à plus grande échelle, principalement avec nos voisins immédiats, l'Allemagne et la France, et si possible avec d'autres pays de l'UE. Les pays du Benelux n'ont pas encore synchronisé entre eux le seuil de 25 % du règlement 883/2004, en partie à cause de la question de la compensation financière (suffisante). Bien qu'un certain nombre de conventions fiscales entre les pays du Benelux prévoient une macrocompensation des recettes fiscales, cela semble insuffisant pour parvenir à la synchronisation

<sup>8</sup> <https://www.dekamer.be/doc/CCRI/pdf/56/ic041.pdf> (p. 17-19)

<sup>9</sup> <https://fin.belgium.be/nl/media/616>

<sup>8</sup> <https://www.lachambre.be/doc/CCRI/pdf/56/ic041.pdf> (p. 17-19)

<sup>9</sup> <https://fin.belgium.be/fr/media/616>

gewenste synchronisatie tussen de fiscale drempel en de 25 %-drempel uit Verordening 883/2004 te bereiken. In dit kader is het van belang op te merken dat in het Belgische Federale Regeerakkoord 2025-2029 wordt aangekondigd dat de regering maatregelen zal treffen om de fiscale administratieve lasten voor grensarbeiders te verminderen<sup>10</sup>. Ook elders in verslag en aanbeveling komt het onderwerp financiële compensatie aan bod (vgl. par. 26, 28 en 62 en Aanbeveling nrs. 9 en 10).

### **Drempelregeling (ofwel “bagatelregeling”) als oplossing (Aanbeveling nr. 2)**

22. Als mogelijke oplossingsrichtingen wordt meestal – in de literatuur en het politieke discours – gesproken over een drempelregeling. Onder een dergelijke drempelregeling geldt een werkstaatheffing, waarbij maximaal – momenteel meest gangbaar 34 dagen vanuit thuis mag worden gewerkt. Door deze thuiswerkdagendrempel (weliswaar tot het maximumaantal) gaat het heffingsrecht niet (mede) over naar de woonstaat. Hiermee wordt dus een *salary split* vermeden, dat negatief/positief kan uitpakken voor de belastingplichtige, en wordt administratieve lastenverzwaring vermeden (bv. belastingaangifte in beide staten). Luxemburg kent met zijn drie buurlanden (België, Duitsland en Frankrijk) momenteel een uniforme 34 dagen-drempelregeling.

23. In gevallen waarin geen thuiswerkregeling bestaat – zoals tussen België-Duitsland en Nederland-Duitsland – is een *salary split* het gevolg, wat betekent dat thuiswerkdagen belastbaar zijn in de woonstaat en werkdagen in de werkstaat aldaar belastbaar zijn. Een aanzienlijk nadelig gevolg hiervan is het verliezen van de status van kwalificerend buitenlands belastingplichtige in het werkland. Om die reden dringt het Beneluxparlement er in Aanbeveling nr. 2 op aan dat de Beneluxlanden zonder drempelregeling in hun bilaterale belasting-

politiekem souhaitée entre le seuil d'imposition et le seuil de 25 % prévu par le règlement 883/2004. Dans ce contexte, il est important de noter que l'accord 2025-2029 du gouvernement fédéral belge annonce que le gouvernement prendra des mesures pour réduire la charge administrative fiscale des travailleurs frontaliers<sup>10</sup>. La compensation financière est également abordée dans d'autres parties du rapport et de la recommandation (cf. paragraphes 26, 28 et 62 et recommandation n° 9 et 10).

### **La règle du seuil (ou “règle de la bagatelle”) comme solution (Recommandation n° 2)**

22. Parmi les solutions possibles, un régime de seuil est généralement discuté – dans la littérature et le discours politique. Dans le cadre d'une telle réglementation de seuil, un prélèvement sur l'état d'emploi s'applique, avec un maximum – actuellement le plus courant – de 34 jours autorisés pour le travail à domicile. En raison de ce seuil de jours de travail à domicile (certes jusqu'au nombre maximum), le droit d'imposition n'est pas (partiellement) transféré à l'État de résidence. Cela permet d'éviter un partage des salaires, qui peut être négatif/positif pour le contribuable, et d'éviter les charges administratives (par exemple, les déclarations d'impôts dans les deux États). Le Luxembourg, avec ses trois pays voisins (Belgique, Allemagne et France), a actuellement une fixation uniforme sur un régime uniforme de seuil de 34 jours.

23. Dans les cas où il n'existe pas d'accord de travail à domicile – comme entre la Belgique et l'Allemagne et les Pays-Bas et l'Allemagne – il en résulte un partage des salaires, ce qui signifie que les jours de travail à domicile sont imposables dans l'État de résidence et que les jours de travail dans l'État de l'entreprise sont imposables dans cet État. Une conséquence négative importante de cette situation est la perte du statut de contribuable étranger qualifié dans le pays de travail. C'est pourquoi le Parlement Benelux demande instamment,

<sup>10</sup> Zie voor het Belgische regeerakkoord ook: [https://www.belgium.be/nl/publicaties/regeerakkoord\\_van\\_de\\_federale\\_regering\\_bart\\_de\\_wever](https://www.belgium.be/nl/publicaties/regeerakkoord_van_de_federale_regering_bart_de_wever)

<sup>10</sup> Pour l'accord de coalition belge, voir également: [https://www.belgium.be/sites/default/files/resources/publication/files/Accord\\_gouvernemental-Bart\\_De\\_Wever\\_fr.pdf](https://www.belgium.be/sites/default/files/resources/publication/files/Accord_gouvernemental-Bart_De_Wever_fr.pdf)

verdragen er werk van maken om – in overleg met hun buurlanden – in die lacune te voorzien.

24. Overigens zij er op gewezen dat een *salary split* ook kan intreden bij een ‘te lage’ drempelregeling van 34 thuiswerkdagen op jaarbasis. Gezien het lage aantal ‘fiscaal toegestane’ thuiswerkdagen bestaat immers een aanzienlijke kans op overschrijding van deze grens. Het gevolg hiervan is dat alsnog sprake is van een *salary split* waarbij deels de woonstaat het inkomen mag belasten en deels de werkstaat.

25. Bij het begrip kwalificerend buitenlands belastingplichtige gaat het om buitenlandse belastingplichtigen (niet woonachtig in de werkstaat) die het grootste deel van hun inkomen in de werkstaat verdienen. Deze fiscale faciliteit bestaat zowel in Nederland, België als Luxemburg. Eén van de belangrijkste randvoorwaarden of toepassingsvoorwaarden is dat deze buitenlandse belastingplichtige nagenoeg zijn gehele inkomen in de werkstaat vergaart. Dit vloeit voort uit Europese rechtspraak (Schumacker-doctrine). In de Benelux-landen wordt de Schumacker-doctrine evenwel verschillend geïmplementeerd. Nederland en Luxemburg kwantificeren dit als minstens 90 % van het inkomen; België als 75 %.

dans sa recommandation n° 2, que les pays du Benelux dont les conventions fiscales bilatérales ne prévoient pas de règles de seuil s’efforcent de combler cette lacune, en concertation avec les pays voisins.

24. Par ailleurs, il convient de noter qu’un partage des salaires peut également se produire lorsque le seuil de 34 jours de travail à domicile sur une base annuelle est “trop bas”. En effet, étant donné le faible nombre de jours de travail à domicile “fiscalement autorisés”, le risque de dépasser ce seuil est considérable. Par conséquent, il y a toujours un partage des salaires dans lequel l’État de résidence et l’État d’emploi sont autorisés à imposer partiellement le revenu.

25. La notion de contribuable étranger qualifié fait référence aux contribuables étrangers (qui ne résident pas dans l’État d’emploi) qui gagnent la majeure partie de leurs revenus dans l’État d’emploi. Cette facilité fiscale existe aux Pays-Bas, en Belgique et au Luxembourg. L’une des principales conditions préalables ou conditions d’application est que ce contribuable étranger accumule la quasi-totalité de ses revenus dans l’État d’emploi. Cela découle de la jurisprudence européenne (doctrine Schumacker). Dans les pays du Benelux, la doctrine Schumacker est toutefois appliquée différemment. Les Pays-Bas et le Luxembourg considèrent qu’il s’agit d’au moins 90 % des revenus, la Belgique de 75 %.

26. Door de *salary split* kan de belastingplichtige onder deze grens terechtkomen en het recht op fiscale faciliteiten missen, met aanzienlijke inkomensgevolgen. Dit betreft persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en vermindering uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin, bv. hypotheekrenteaf trek of heffingskortingen<sup>11</sup>. Zo is bijvoorbeeld een grenswerker, woonachtig in België, werkzaam in Nederland. Zolang hij in die situatie maar niet thuis zou werken, was 90 % van zijn inkomen belastbaar in Nederland en ontving hij in Nederland hypotheekrenteaf trek voor zijn in

26. Le partage du salaire peut faire tomber le contribuable en dessous de cette limite et lui faire perdre le droit à des allègements fiscaux, ce qui a des conséquences importantes sur le revenu. Cela concerne les déductions personnelles, les abattements et les réductions en raison de l'état civil ou de la composition de la famille, par exemple la déduction des intérêts hypothécaires ou les crédits d'impôt<sup>11</sup>. Par exemple, un travailleur frontalier résidant en Belgique est employé aux Pays-Bas. Tant qu'il ne travaille pas à domicile dans cette situation, 90 % de ses revenus sont imposables aux

<sup>11</sup> In het arrest X van 9 februari 2017 (C-283/15) heeft het HvJ van de EU geoordeeld dat een werkstaat rekening moet houden met de persoonlijke situatie en gezinssituatie van een belastingplichtige die in zijn woonstaat geen inkomen heeft waarvan hij zijn kosten zou kunnen aftrekken, ook als hij in de werkstaat minder dan 90 % van zijn inkomen verdient. In dat geval heeft de belastingplichtige recht op aftrek in de werkstaat naar rato van het inkomen dat hij in die werkstaat verdient. In deze zaak was sprake van een belastingplichtige die woonde in Spanje en 60 % van zijn inkomen in Nederland en 40 % van zijn inkomen in Zwitserland genoot.

<sup>11</sup> Dans l'arrêt X du 9 février 2017 (C-283/15), la CJUE a jugé qu'un État employeur doit prendre en compte la situation personnelle et familiale d'un contribuable qui n'a pas de revenus dans son État de résidence dont il pourrait déduire ses dépenses, même s'il gagne moins de 90 % de ses revenus dans l'État d'emploi. Dans ce cas, le contribuable a droit à une déduction dans l'État d'emploi au prorata des revenus qu'il perçoit dans cet État d'emploi. En l'occurrence, il s'agissait d'un contribuable résidant en Espagne, qui gagnait de ses revenus aux Pays-Bas et en Suisse.



België gelegen woning. Vanaf het moment dat hij twee dagen per week thuis gaat werken, daalt zijn in Nederland belastbare inkomen onder de 90 % en verliest hij in beginsel zijn hypotheekrenteaftrek (wegens de *salary split*). Dit soort nadelige gevolgen van thuiswerken roept bij grenswerkers veel vragen op. Hoe dit in grenssituaties kan worden verholpen, bv. via compensatieregelingen of non-discriminatiebepalingen in belastingverdragen, verdient nader onderzoek<sup>12</sup>.

27. De momenteel meest gangbare drempelregelingen zijn in de belastingverdragen gebaseerd op 34 thuiswerkdagen. Op jaarbasis betekent dit minder dan één dag wekelijks thuiswerken. Dit lijkt niet in overeenstemming met de manier waarop binnen de Benelux-landen thuiswerken in veel kantoren momenteel geregeld is. Ook grenswerkers en de werkgevers in de grensregio lijken '(meer dan) gewoonlijk' thuiswerken te willen

<sup>12</sup> Inwoners van België kunnen overigens een beroep doen op zowel de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen als op de non-discriminatiebepaling in het belastingverdrag Nederland-België (2001). In beginsel geeft de non-discriminatiebepaling uit het belastingverdrag recht op een pro-ratabenadering. De inwoner van België heeft op grond van art. 26, tweede lid, van dit verdrag recht op de Nederlandse persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en vermindering uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin die geldt voor inwoners van Nederland in de verhouding van grofweg het Nederlandse inkomen tot het wereldinkomen. De staatssecretaris heeft in het besluit van 16 december 2019, nr. 2019-1846500, Staatscourant 2019, 66191 goedgekeurd dat inwoners van België voor wat betreft het belastingdeel van de verschillende heffingskortingen recht hebben op het volledige bedrag van het belastingdeel van de heffingskortingen. Met dit besluit komen inwoners van België die niet kwalificeren als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen, voor wat betreft de heffingskortingen, dus in dezelfde positie als inwoners van België die daarvoor wel kwalificeren. Overigens heeft Hof 's-Hertogenbosch, in zijn uitspraak van 18 mei 2022 (ECLI:NL:GHSHE:2022:1574) geoordeeld dat, ook als geen sprake is van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige, Nederland als werkklidstaat rekening dient te houden met de persoonlijke situatie en de gezinssituatie wanneer dit niet voldoende mogelijk is in de woonlidstaat. Dit betekent dat Nederland een pro-rata-aftrek dient toe te staan van de negatieve inkomsten uit de eigen woning volgens de breuk belast inkomen in de werkklidstaat/ wereldinkomen.

Pays-Bas et il bénéficie de déductions d'intérêts hypothécaires aux Pays-Bas pour sa maison située en Belgique. À partir du moment où il commence à travailler à domicile deux jours par semaine, son revenu imposable aux Pays-Bas tombe en dessous de 90 % et, en principe, il perd sa déduction d'intérêts hypothécaires (en raison du partage du salaire). Ce type d'effet négatif du travail à domicile soulève de nombreuses questions parmi les travailleurs frontaliers. La manière dont on peut y remédier dans les situations frontalières, par exemple au moyen de systèmes de compensation ou de dispositions de non-discrimination dans les conventions fiscales, mérite d'être étudiée plus avant<sup>12</sup>.

27. Les seuils les plus courants actuellement sont basés sur 34 jours de travail à domicile dans les conventions fiscales. Sur une base annuelle, cela signifie moins d'un jour de travail à domicile hebdomadaire. Cela semble incompatible avec la manière dont le travail à domicile est actuellement réglementé dans les pays du Benelux dans de nombreux bureaux. Les travailleurs frontaliers et les employeurs de la région frontalière semblent

<sup>12</sup> Les résidents belges peuvent d'ailleurs invoquer à la fois le régime des contribuables étrangers qualifiés et la disposition de non-discrimination de la convention fiscale Pays-Bas-Belgique (2001). En principe, la disposition de non-discrimination de la convention fiscale permet au résident de bénéficier d'une approche proportionnelle. En vertu de l'article 26, paragraphe 2, de cette convention, le résident belge a droit aux déductions personnelles néerlandaises, aux abattements et à la réduction pour cause d'état civil ou de composition de la famille applicables aux résidents des Pays-Bas dans le rapport entre les revenus grosso modo néerlandais et les revenus grosso modo mondiaux. Dans l'arrêté du 16 décembre 2019, n° 2019-1846500, Staatscourant 2019, 66191, le secrétaire d'État a approuvé le fait que les résidents de la Belgique ont droit au montant intégral de la partie fiscale des différents crédits d'impôt en ce qui concerne la partie fiscale des crédits d'impôt. Cette décision place donc les résidents de Belgique qui n'ont pas la qualité de contribuable étranger qualifié dans la même situation que les résidents de Belgique qui ont droit aux crédits d'impôt. Par ailleurs, dans son arrêt du 18 mai 2022 (ECLI:NL:GHSHE:2022:1574), la Cour d'appel de 's-Hertogenbosch a estimé que, même en l'absence d'un contribuable étranger qualifié, les Pays-Bas, en tant que État d'emploi, doivent tenir compte de la situation personnelle et familiale lorsque cela n'est pas suffisamment possible dans le pays de résidence. Cela signifie que les Pays-Bas doivent autoriser une déduction proportionnelle du revenu négatif de l'habitation occupée par le propriétaire en fonction de la fraction du revenu imposée dans l'État membre d'emploi/le revenu mondial.

toestaan, voor zover hun arbeidssituatie dat uiteraard toelaat. Werkgevers hebben een voorkeur voor maximaal twee dagen thuiswerk per week. In dat perspectief is de drempelregeling tussen Frankrijk en Zwitserland een interessante optie. Onder dat akkoord kan – sinds 1 januari 2023 - tot 40 % van de jaarlijkse werktijd in het thuishkantoor worden gewerkt zonder dat dit gevolgen heeft voor de belastingheffing op inkomsten uit arbeid.

28. Het is echter niet op voorhand te stellen dat het invoeren van een drempelregeling ook gunstig is voor het netto inkomen van de grenswerker. Dit hangt sterk samen met de persoonlijke feiten en omstandigheden, bv. gezinssamenstelling, hoogte van het arbeidsinkomen en overig inkomen/vermogen, de eventuele eigen woning, het recht op fiscale faciliteiten etc. Eventuele nadelige gevolgen van een drempelregeling kunnen echter weer worden gemitigeerd door eventuele ‘compensatieregelingen’ in bilaterale belastingverdragen (bv. belastingverdrag Nederland-België en Nederland-Duitsland).

29. Voorts blijkt in de praktijk onduidelijkheid te bestaan over hoe deze 34 dagen berekend dienen te worden. Zo stelt zich bijvoorbeeld de vraag hoe dit principe in het geval van parttime werk moet worden toegepast. Moeten deze 34 dagen evenredig worden herrekend? Tellen dagen tijdens een wachtdienst of oproepdienst mee? Tellen bezoeken aan klanten mee? Tellen dienstreizen buiten het gebied van de werkstaat mee? Deze onzekerheid zou verholpen kunnen worden middels een eenduidige interpretatie van de 34 dagen-regeling (bv. consistent in lijn met de interpretatie van de OESO omtrent de 183 dagen-regeling), eventueel middels een bepaling in het protocol bij het belastingverdrag. Op deze problematiek rond de definities wordt hieronder nader ingegaan in par. 47 e.v.

également vouloir autoriser le travail à domicile “plus qu’habituellement”, dans la mesure où leur situation professionnelle le permet. Les employeurs ont une préférence pour un maximum de deux jours de travail à domicile par semaine. Dans cette perspective, l’accord de seuil entre la France et la Suisse est une option intéressante. En vertu de cet accord - à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023 - jusqu’à 40 % du temps de travail annuel peut être effectué dans le bureau à domicile sans incidence sur l’imposition des revenus du travail.

28. Toutefois, on ne peut affirmer à l’avance que l’introduction d’un régime de seuil sera également bénéfique pour le revenu net du travailleur frontalier. Cela dépend fortement des faits et circonstances personnels, par exemple la composition de la famille, le niveau du revenu d’emploi et d’autres revenus/actifs, l’existence d’une maison occupée par le propriétaire, le droit à des facilités fiscales, etc. Toutefois, les effets négatifs d’un régime de seuil peuvent être atténués par d’éventuels “arrangements de compensation” dans les conventions fiscales bilatérales (par exemple, la convention fiscale Pays-Bas-Belgique et Pays-Bas-Allemagne).

29. En outre, la pratique semble manquer de clarté quant à la manière dont ces 34 jours doivent être calculés. Par exemple, la question se pose de savoir comment ce principe doit être appliqué dans le cas d’un travail à temps partiel. Ces 34 jours doivent-ils être recalculés proportionnellement? Les jours de garde ou d’astreinte sont-ils pris en compte? Les visites aux clients sont-elles prises en compte? Les missions en dehors de la zone de travail sont-elles prises en compte? Cette incertitude pourrait être résolue par une interprétation sans ambiguïté de la règle des 34 jours (par exemple, conformément à l’interprétation de la règle des 183 jours de l’OCDE), éventuellement par le biais d’une disposition dans le protocole de la convention fiscale. Cette question des définitions est examinée plus en détail ci-dessous aux paragraphes 47 et suivants.

**Grensoverschrijdende arbeidsmarkt:  
meer dan tele-/thuiswerken  
(GOB's en telewerkplekken)  
(Aanbevelingen nrs. 5 en 15)**

30. Een blijvend struikelblok voor de grenswerkers – alsook voor de betreffende werkgevers in de grensregio – blijft de zogenoemde discoördinatie tussen fiscaliteit en sociale zekerheid<sup>13</sup>. Een grenswerker kan namelijk – afhankelijk van de specifieke omstandigheden – sociaal verzekerd zijn in zijn woonstaat (bv. vanwege thuiswerken), maar belastingplichtig zijn in de werkstaat. Vanwege het ontbreken van fiscale thuiswerkregelingen komen deze situaties nog al te vaak voor. Voor de werknemer leidt dit tot mogelijke nadelige consequenties in de zin van de hoogte van verschuldigde premies, verschillende gerechtigdheid tot sociale zekerheid, maar ook administratieve obstakels. Voor de werkgevers kan het gevolgen hebben met betrekking tot hogere premielast (werkgeverspremies) voor sociale zekerheid en ook de administratieve obstakels voor de loonadministratie.

31. In termen van “revolutionaire oplossingen” verdient art. 14, lid 3 van het belastingverdrag

**Marché du travail transfrontalier:  
plus que du télétravail ou du travail  
à domicile (GOBs et lieux de télétravail)  
(Recommandations n<sup>os</sup> 5 et 15)**

30. Un obstacle persistant pour les travailleurs transfrontaliers – ainsi que pour les employeurs concernés dans la région frontalière – reste la soi-disant non-coordination entre la fiscalité et la sécurité sociale<sup>13</sup>. En effet, un travailleur frontalier peut, selon les circonstances, être assuré socialement dans son État de résidence (par exemple, en raison du travail à domicile), mais être assujéti à l'impôt dans l'État d'emploi. En raison de l'absence de réglementation fiscale sur le travail à domicile, ces situations sont encore trop fréquentes. Pour le salarié, cela peut avoir des conséquences négatives en termes de montant des cotisations dues, de droits différents à la sécurité sociale, ainsi que d'obstacles administratifs. Pour les employeurs, cela peut avoir des conséquences en termes d'augmentation de la charge des primes (cotisations patronales) pour la sécurité sociale et d'obstacles administratifs pour l'administration des salaires.

31. En termes de “solutions révolutionnaires”, l'article 14, paragraphe 3, de la convention fiscale

<sup>13</sup> Zie M.J.G.A.M. Weerepas, Commissie Grenswerkers van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Grenswerkers in Europa: Een onderzoek naar fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken.

<sup>13</sup> Voir M.J.G.A.M. Weerepas, Committee on Frontier Workers of the Tax Science Association, Frontier workers in Europe: A study of tax, social insurance and pension aspects of cross-border working.

Oostenrijk-Duitsland de aandacht<sup>14</sup>. Deze bepaling regelt namelijk dat de grenswerker die werkzaam is voor een op een grensoverschrijdend bedrijventerrein gelegen vaste bedrijfsinrichting van de werkgever met betrekking tot zijn daar verdiende inkomen uitsluitend belastingplichtig is in zijn woonland. De werkgever-bedrijfsinrichting dient zich echter te bevinden op een grensoverschrijdend bedrijventerrein, ofwel dient de gemeenschappelijke grens door het bedrijf van de werkgever heen te lopen. Op deze hoofdregel (exclusieve woonstaatheffing) wordt echter een belangrijke uitzondering gemaakt. Indien de grenswerker namelijk – op grond van de Europese socialezekerheidsverordeningen – sociaal verzekerd is in de werkstaat, is ook het inkomen in die betreffende staat belastbaar. Hierbij is echter geen sprake van een exclusief heffingsrecht; de woonstaat mag dus ook belasting heffen maar dient vervolgens voorkoming van dubbele belasting te verlenen, waarmee dubbele belastingheffing wordt vermeden. Met deze bijzondere uitzonderingsbepaling wordt dus verwezenlijkt dat de grenswerker sociaal verzekerd is en tevens belastingplichtig is in één staat, i.e. synchronisatie.

32. Hoewel deze bepaling op zichzelf geen oplossing is voor de thuiswerkproblematiek, heeft ze grote potentie voor de binnen- en buitengrenzen

<sup>14</sup> Volledige tekst: *Niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dit artikel, zijn beloningen verkregen ter zake van een dienstbetrekking van een natuurlijke persoon die inwoner is van een van de verdragsluitende staten, die ten laste komen van een op een grensoverschrijdend bedrijventerrein gelegen vaste bedrijfsinrichting, waar de gemeenschappelijke grens tussen de verdragsluitende staten doorheen loopt, uitsluitend belastbaar in de staat waarvan de natuurlijke persoon inwoner is, tenzij deze persoon ingevolge Verordening (EEG) 1408/71 van de Raad van 14 juni 1971, Verordening (EG) 883/2004 van de Raad van 29 april 2004 of ingevolge een verordening van de Europese Unie die na de ondertekening van dit Verdrag daarvoor in de plaats komt, aan de rechtsregels van de andere staat is onderworpen. Indien de persoon ingevolge Verordening (EEG) 1408/71 van de Raad van 14 juni 1971, Verordening (EG) 883/2004 van de Raad van 29 april 2004 of ingevolge een verordening van de Europese Unie die na de ondertekening van dit Verdrag daarvoor in de plaats komt, aan de rechtsregels van de andere staat is onderworpen, mogen deze beloningen in die andere staat worden belast.*

entre l'Autriche et l'Allemagne mérite l'attention<sup>14</sup>. Cette disposition stipule qu'un travailleur frontalier travaillant pour l'établissement stable d'un employeur situé sur un site d'entreprises transfrontalier est exclusivement imposable dans son pays de résidence pour les revenus qu'il y a gagnés. Toutefois, l'établissement de l'employeur doit être situé sur un site d'entreprises transfrontalier, ou la frontière commune doit passer par l'établissement de l'employeur. Il existe toutefois une exception importante à cette règle principale (imposition exclusive de l'État de résidence). En effet, si le travailleur frontalier est assuré sur le plan social dans l'État d'emploi en vertu de la réglementation européenne en matière de sécurité sociale, le revenu est également imposable dans cet État. Il ne s'agit toutefois pas d'un droit d'imposition exclusif; l'État de résidence peut donc également prélever un impôt, mais il doit alors accorder une exonération de la double imposition, ce qui permet d'éviter la double imposition. Cette disposition d'exception permet donc au travailleur frontalier d'être assuré socialement et d'être également imposable dans un seul État, c'est-à-dire de bénéficier d'une synchronisation.

32. Bien que cette disposition ne soit pas en soi une solution au problème du travail à domicile, elle présente un grand potentiel pour les frontières

<sup>14</sup> Texte intégral: *Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé par une personne physique qui est un résident de l'un des États contractants et qui est supporté par une installation fixe d'affaires située dans une installation transfrontalière d'affaires traversée par la frontière commune entre les États contractants exclusivement imposable dans l'État dont la personne physique est un résident, à moins que cette personne ne soit soumise aux règles juridiques de l'autre État en vertu du règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971, du règlement (CE) n° 883/2004 du Conseil du 29 avril 2004 ou en vertu d'un règlement de l'Union européenne qui le remplace après la signature de la présente Convention. Si la personne est soumise aux règles juridiques de l'autre État en vertu du règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971, du règlement (CE) n° 883/2004 du Conseil du 29 avril 2004 ou en vertu d'un règlement de l'Union européenne qui le remplace après la signature du présent traité, ces prestations sont imposables dans cet autre État.*

van de Benelux-landen. Werkgevers op grensoverschrijdende bedrijventerreinen – zoals Avantis aan de Nederlands-Duitse grens – waar een groot deel van de grensoverschrijdende arbeidsmarkt is gesitueerd, zien zich daarmee een stuk minder geconfronteerd met voornoemde grensobstakels. Thuiswerken speelt in dit verband een rol aangezien dit de oorzaak kan zijn van de zogenoemde discoördinatie. Juist vanwege het ontbreken van passende maatregelen kan de grenswerker bijvoorbeeld sociaal verzekerd zijn in de woonstaat, maar voor zijn inkomen belastingplichtig zijn in de werkstaat (bv. vanwege het ontbreken van een adequate thuiswerkdrempelregeling). De rapporteurs hebben een voorkeur om deze kwestie nader te laten onderzoeken in het kader van de werkgroep genoemd in Aanbeveling nr. 4.

**Grensoverschrijdende arbeidsmarkt:  
meer dan tele-/thuiswerken  
zijn er ook maatregelen nodig  
voor handarbeiders  
(Aanbeveling nr. 15)**

33. Zoals hiervoor reeds werd opgemerkt, omvat de grensoverschrijdende arbeidsmarkt ook andere vormen van arbeid dan telewerken, die belemmerd worden door fiscale grensobstakels. Denk hierbij aan een bouwbedrijf uit Aken (Duitsland) dat zijn werknemers wil inzetten voor een woningbouwproject in Heerlen (Nederland). Voor deze beroepssector (en andere sectoren) is een fiscale thuiswerkregeling geen adequate oplossing, omdat thuiswerken in deze sector niet mogelijk is. Voor deze gevallen kan de grensgangerregeling, neergelegd in het belastingverdrag Duitsland-Oostenrijk, een belangrijke bron van inspiratie zijn. Onder art. 15, lid 6 van dit verdrag geldt namelijk, onder voorwaarden, een exclusieve woonstaatheffing. Een belangrijke voorwaarde is dat de werknemer zijn woonplaats in de grensregio heeft, alsook zijn arbeidsplaats in de grensregio in de werkstaat. Deze grensregio wordt in het voorbeeld van Oostenrijk-Duitsland omschreven als een zone van 30 kilometer aan weerszijden van de grens. De activiteit moet normaal gesproken in het grensgebied worden uitgevoerd. Het is irrelevant aan welke kant van de grens de activiteit wordt uitgevoerd, in het grensgebied van het land van verblijf (bv. op de bouwlocatie in het buurland) of in dat van het

intérieures et extérieures des pays du Benelux. Les employeurs des sites d'entreprises transfrontaliers – comme Avantis à la frontière germano-néerlandaise – où se trouve une grande partie du marché du travail transfrontalier, sont ainsi beaucoup moins confrontés aux obstacles frontaliers susmentionnés. Le travail à domicile joue un rôle dans ce contexte, car il peut être à l'origine de ce que l'on appelle la désorganisation. C'est précisément en raison de l'absence de mesures appropriées que le travailleur frontalier peut, par exemple, être assuré sur le plan social dans l'État de résidence, mais être assujéti à l'impôt sur le revenu dans l'État d'emploi (par exemple, en raison de l'absence d'un régime adéquat de seuil pour le travail à domicile). Les rapporteurs préfèrent que cette question soit approfondie dans le cadre du groupe de travail mentionné dans la recommandation n° 4.

**Marché du travail transfrontalier:  
plus que du télétravail ou du travail  
à domicile des mesures sont également  
nécessaires pour les travailleurs manuels  
(Recommandation n° 15)**

33. Comme indiqué plus haut, le marché du travail transfrontalier comprend également des formes d'emploi autres que le télétravail, qui sont entravées par des obstacles fiscaux aux frontières. Prenons l'exemple d'une entreprise de construction d'Aix-la-Chapelle (Allemagne) qui souhaite employer ses travailleurs pour un projet immobilier à Heerlen (Pays-Bas). Pour ce secteur professionnel (et d'autres), un régime fiscal de travail à domicile n'est pas une solution adéquate, car le travail à domicile n'est pas possible dans ce secteur. Dans ce cas, la réglementation relative aux travailleurs frontaliers prévue par la convention fiscale entre l'Allemagne et l'Autriche peut être une source d'inspiration importante. En effet, en vertu de l'article 15, paragraphe 6, de cette convention, l'imposition exclusive dans l'État de résidence s'applique, sous réserve de certaines conditions. Une condition importante est que le salarié soit domicilié dans la région frontalière et que son lieu de travail soit situé dans la région frontalière de l'État d'emploi. Dans l'exemple de l'Autriche et de l'Allemagne, cette région frontalière est définie comme une zone de 30 kilomètres de part et d'autre de la frontière. L'activité doit normalement être exercée dans la région frontalière. Il importe peu de savoir de quel

andere land (bv. in de gebouwen van de werkgever). Een minimumaantal grensoverschrijdingen is niet vereist. Thuiswerken heeft daarmee geen direct effect op de belastingheffing.

34. Hoewel dit een andersoortige oplossing is dan een werkstaatheffing gecombineerd met een thuiswerkdagen-drempelregeling, verdient een dergelijke woonstaatheffing nader onderzoek, met het oog op de potentie van het faciliteren van de grensoverschrijdende arbeidsmarkt in het geheel; ook in sectoren waar thuiswerken geen aanzienlijke problemen opwerpt.

**Les van Duitsland-Luxemburg:  
wijziging met “voorlopige toepassing”  
(Aanbeveling nr. 8)**

35. Inmiddels bestaat er een veelheid aan (verschillende) bilaterale thuiswerkregelingen in Benelux-verband. In zekere zin zijn initiatieven om in OESO- en EU-verband voor grenswerkers te komen tot afspraken over fiscale thuiswerkmaatregelen ingehaald door de ‘bilaterale’ realiteit. In dat verband is het interessant om stil te staan bij het moment van toepassing van de nieuwe dagendrempel in de overeenkomst tussen Duitsland-Luxemburg. De overeenkomst werd op 6 juli 2023 ondertekend. Normaliter wordt een dergelijke overeenkomst van toepassing verklaard nadat het wetgevingsproces in beide landen voltooid en de ratificatiestukken van de nieuwe overeenkomst worden gewisseld. Soms gaat dat snel, maar vaker duurt dat proces toch wel enkele maanden. Het was maar de vraag of 1 januari 2024 in dit geval kon worden gehaald.

36. Die onzekerheid vonden Duitsland en Luxemburg geen goed idee, omdat de thuiswerkproblematiek van grensarbeiders als urgent werd ervaren. Daarom werd in de overeenkomst – formeel een wijzigingsprotocol bij het belastingverdrag – een bepaling opgenomen dat de maatregel al per 1 januari 2024 zou worden verhoogd van 19 naar 34 thuiswerkdagen, ook als het wetgevingsproces

côté de la frontière l’activité est exercée, dans la zone frontalière du pays de résidence (par exemple, sur le chantier de construction dans le pays voisin) ou dans celle de l’autre pays (par exemple, dans les locaux de l’employeur). Il n’est pas nécessaire de franchir un nombre minimum de frontières. Le travail à domicile n’a donc pas d’incidence directe sur la fiscalité.

34. Bien qu’il s’agisse d’un type de solution différent d’un prélèvement entre l’État et le lieu de travail combiné à un système de seuil de jours de travail à domicile, un tel prélèvement entre l’État et le lieu de travail mérite un examen plus approfondi, compte tenu du potentiel de facilitation du marché du travail transfrontalier dans son ensemble, même dans les secteurs où le travail à domicile ne pose pas de problèmes significatifs.

**Le leçon de l’Allemagne et du Luxembourg:  
modification avec “application provisoire”  
(Recommandation n° 8)**

35. Parallèlement, il existe une multitude d’accords bilatéraux (différents) sur le travail à domicile dans le contexte du Benelux. D’une certaine manière, les initiatives visant à conclure des accords sur les mesures fiscales relatives au travail à domicile pour les travailleurs frontaliers dans le contexte de l’OCDE et de l’UE ont été dépassées par la réalité “bilatérale”. Dans ce contexte, il est intéressant de réfléchir au moment de l’application du nouveau seuil journalier dans l’accord Allemagne-Luxembourg. L’accord a été signé le 6 juillet 2023. Normalement, un tel accord est déclaré applicable une fois que le processus législatif dans les deux pays est terminé et que les documents de ratification du nouvel accord sont échangés. Parfois, cela se produit rapidement, mais le plus souvent, ce processus prend plusieurs mois. Il n’est pas certain que le 1<sup>er</sup> janvier 2024 puisse être respecté dans ce cas.

36. Cette incertitude n’était pas une bonne idée pour l’Allemagne et le Luxembourg, car la question du travail à domicile des travailleurs frontaliers était considérée comme urgente. C’est pourquoi l’accord – officiellement un protocole de modification de la convention fiscale – comprenait une disposition prévoyant que la mesure serait portée de 19 à 34 jours de travail à domicile dès le

in beide landen pas later zou zijn voltooid. In de fiscale literatuur wordt dat wel een ‘voorlopige toepassingsbepaling’ genoemd, en wel omdat de bepaling op de datum van ratificatie van toepassing wordt met ingang van 1 januari 2024, in dit geval.

37. De wijziging is doorgevoerd via een wijzigingsprotocol bij het belastingverdrag<sup>15</sup>. Het op 6 juli 2023 overeengekomen wijzigingsprotocol zou normaliter wellicht pas per 1 januari 2025 van toepassing worden. Immers, het is gebruikelijk dat de toepassing van een wijzigingsprotocol pas plaatsvindt na de ratificatie van het protocol. Immers, niet uitgesloten kon worden dat het traject van parlementaire goedkeuring in de beide landen soms meer dan een half jaar in beslag zou nemen. Daarom werd er door Luxemburg en Duitsland voor gekozen om gebruik te maken van de ‘voorlopige toepassingsbepaling’, soms ook wel aangeduid als ‘retroactieve toepassingsbepaling’.

38. Overigens is het begrip ‘retroactieve toepassingsbepaling’ naar het oordeel van de rapporteurs een wat ongelukkige woordkeuze, omdat ze lijkt te suggereren dat de toepassing al eerder zou ingaan dan de datum van ondertekening van de overeenkomst en parlementaire goedkeuring. Dat is uitdrukkelijk niet het geval. Want met zo’n radicale interpretatie zouden werkgevers, werknemers en de respectievelijke belastingdiensten in een complete chaos terechtkomen. Dat wil men dus niet, maar wat dan wel? Om misverstanden te vermijden, hebben de rapporteurs ervoor gekozen om in het vervolg van dit verslag niet de term ‘retroactieve toepassingsbepaling’ te hanteren, maar gebruik te maken van de – in het Verdragenrecht gangbare – term “voorlopige toepassingsbepaling”. Die term sluit nl. aan bij art. 25 van het Weens Verdrag uit 1969 dat toeziet op verdragen tussen Staten. In art. 25 – met als titel ‘Voorlopige toepassing’ – is in lid 1 bepaald:

<sup>15</sup> Entwurf eines Gesetzes zu dem Protokoll vom 6. Juli 2023 zur Änderung des Abkommens vom 23. April 2012 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Deutsch-luxemburgisches Steuerabkommen) - BR-Drs. 404/23: <https://dip.bundestag.de/vorgang/gesetz-zu-dem-protokollvom-6-juli-2023-zur-änderung/303088>

1<sup>er</sup> janvier 2024, même si le processus législatif dans les deux pays n’était achevé qu’ultérieurement. Cette disposition est connue dans la littérature fiscale sous le nom de “disposition d’application provisoire”, car elle devient applicable à la date de ratification avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2024, dans le cas présent.

37. Cette modification a été apportée par le biais d’un protocole de modification de la convention fiscale<sup>15</sup>. Le protocole d’amendement convenu le 6 juillet 2023 ne devrait normalement pas s’appliquer avant le 1<sup>er</sup> janvier 2025. En effet, il est d’usage que l’application d’un protocole de modification n’intervienne qu’après sa ratification. En outre, il n’est pas exclu que le processus d’approbation parlementaire dans les deux pays prenne parfois plus de six mois. Le Luxembourg et l’Allemagne ont donc opté pour la “disposition d’application provisoire”, parfois appelée “disposition d’application rétroactive”.

38. D’ailleurs, les rapporteurs estiment que l’expression “disposition d’application rétroactive” est mal choisie, car elle semble suggérer que l’application prendrait effet avant la date de la signature de l’accord et de l’approbation parlementaire. Or, ce n’est pas du tout le cas. En effet, une interprétation aussi radicale plongerait les employeurs, les employés et les autorités fiscales respectives dans le chaos le plus complet. On ne veut donc pas cela, mais quoi alors? Pour éviter tout malentendu, les rapporteurs ont choisi de ne pas utiliser l’expression “disposition d’application rétroactive” dans la suite de ce rapport, mais d’utiliser l’expression “disposition d’application provisoire”, qui est courante dans le droit des traités. En effet, ce terme est conforme à l’article 25 de la Convention de Vienne de 1969 qui traite des traités entre États. L’article 25 – intitulé “Application provisoire” – prévoit au paragraphe 1:

<sup>15</sup> Entwurf eines Gesetzes zu dem Protokoll vom 6. Juli 2023 zur Änderung des Abkommens vom 23. April 2012 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Deutsch-luxemburgisches Steuerabkommen) - BR-Drs. 404/23: <https://dip.bundestag.de/vorgang/gesetz-zu-dem-protokollvom-6-juli-2023-zur-änderung/303088>

1. Een verdrag of een deel van een verdrag wordt voorlopig toegepast in afwachting van zijn inwerkingtreding, indien

a) het verdrag zulks bepaalt; of

b) de Staten die hebben deelgenomen aan de onderhandelingen op een andere wijze aldus zijn overeengekomen.

39. Het voorstel om – waar gewenst – het invoegen van een “voorlopige toepassingsbepaling” mogelijk te maken in een wijzigingsprotocol bij een belastingverdrag heeft concreet als doel te vermijden dat nieuwe fiscale regels voor grensarbeid meer vertraging oplopen dan wenselijk wordt geacht en die duidelijk past bij de verdere ontwikkeling van een economische unie, die een vrij verkeer van personen, goederen, kapitaal en diensten omvat, en die een afgestemd beleid op economisch, financieel en sociaal gebied betreft, met inbegrip van een gezamenlijk beleid in de economische relaties met derde landen (art. 2, lid 2, onder a van het Verdrag tot instelling van de Benelux Unie).

40. Met een dergelijke toepassingsbepaling kan de bepaling van het verdrag of protocol al gelden vanaf 1 januari volgend op de datum van ondertekening, ook als het ratificeringsproces van het wijzigingsprotocol inzake fiscale behandeling van grensarbeid onverhoopt nog niet tijdig is afgerond. Zonder opneming van een “voorlopige toepassingsbepaling” zou de aanpassing van de regels nog een jaar extra (of eventueel zelfs langer) op zich laten wachten. “Inwerkingtreding” moet overigens onderscheiden worden van het ‘van toepassing worden’. Bij opneming van een “voorlopige toepassingsbepaling” (Vtb) in Verdrag of Protocol gaat het verdrag of een onderdeel van het verdrag (of protocol) al eerder in en wel op de datum genoemd in de Vtb.

41. Het voorstel om – waar gewenst – het invoegen van een “voorlopige toepassingsbepaling” mogelijk te maken in een wijzigingsprotocol bij een belastingverdrag heeft concreet als doel om te vermijden dat nieuwe fiscale regels voor grensarbeid meer vertraging oplopen dan wenselijk wordt geacht.

1. Un traité ou une partie d'un traité est appliqué à titre provisoire en attendant son entrée en vigueur si

a) le traité le prévoit; ou

b) les États ayant participé aux négociations en sont convenus autrement.

39. La proposition visant à permettre – lorsque cela est souhaitable – l'insertion d'une “disposition d'application provisoire” dans un protocole de modification d'une convention fiscale a pour objectif concret d'éviter que les nouvelles règles fiscales sur le travail frontalier ne soient retardées plus qu'il n'est jugé souhaitable et s'inscrit clairement dans la poursuite du développement d'une union économique, qui comprend la libre circulation des personnes, des biens, des capitaux et des services, et qui concerne des politiques alignées dans les domaines économique, financier et social, y compris une politique commune dans les relations économiques avec les pays tiers (Art. 2(2), point a, du Traité instituant l'Union Benelux).

40. Une telle disposition permettrait d'appliquer les règles dès le 1<sup>er</sup> janvier suivant la date de signature, même si, de manière inattendue, le processus de ratification du protocole de modification sur le traitement fiscal du travail frontalier n'était pas achevé à temps. Sans l'inclusion d'une “disposition d'application provisoire”, l'adaptation des règles prendrait une année supplémentaire (voire plus). En outre, il convient de distinguer l'“entrée en vigueur” de l'“application”. Avec l'inclusion d'une “disposition d'application provisoire” (Dap) dans un traité ou un protocole, le traité ou une partie du traité (ou du protocole) entre en vigueur plus tôt et à la date mentionnée dans la Dap.

41. La proposition visant à permettre – lorsque cela est souhaitable – l'insertion d'une “disposition d'application provisoire” dans un protocole de modification d'une convention fiscale vise spécifiquement à éviter que les nouvelles règles fiscales relatives au travail frontalier ne soient retardées plus qu'il n'est jugé souhaitable.



42. Een dergelijke vertraging paste destijds, bij de onderhandelingen in 2023 tussen Duitsland en Luxemburg, uitdrukkelijk niet bij de politieke wens van beide landen om snel tot een oplossing te komen, zodat de afspraken al op korte termijn konden ingaan<sup>16</sup>. Immers, na afloop van de tijdelijke covid-gerelateerde regelingen<sup>17</sup> drongen ook elders in Europa werkgevers en werknemers er op aan om sneller tot overeenstemming te komen om zo de mogelijkheden van thuiswerken over de grens waar mogelijk overeind te houden en te faciliteren ‘zonder consequenties voor de belastingheffing’. Een ‘voorlopige werking’ voorafgaand aan het moment van uitwisseling van de ratificatiedocumenten kan desgewenst een nuttig instrument zijn, zoals in dit geval van grensoverschrijdend telewerk.

43. In het verlengde hiervan kan een zogeheten ‘voorlopige toepassingsbepaling’ helpen bij het beter tegemoetkomen aan de verwachtingen bij grenswerkers. Immers, zodra na jaren van discussie eindelijk de fiscale regels voor grensoverschrijdend telewerk door de beide landen worden ondertekend en (mogelijk ook via de media) bekendgemaakt, verwacht een grenswerker vervolgens dat de nieuwe regels dan ook snel op hem van toepassing zullen zijn, d.w.z. met ingang van het nieuwe belastingjaar, en dat daarmee althans een deel van de discoördinatie tussen sociale zekerheid en fiscaliteit snel wordt opgelost. Dat lijkt vanuit het perspectief van werknemers en werkgevers in de grensregio voor de hand te

42. A l'époque, lors des négociations en 2023 entre l'Allemagne et le Luxembourg, un tel délai ne correspondait pas au désir politique des deux pays de parvenir rapidement à une solution afin que les accords puissent entrer en vigueur dès le court terme<sup>16</sup>. En effet, après la fin des accords temporaires liés au covid<sup>17</sup>, les employeurs et les employés d'autres pays européens ont également demandé un accord plus rapide afin de préserver et de faciliter les possibilités de travail à domicile transfrontalier, dans la mesure du possible, “sans conséquences fiscales”. Un “effet provisoire” avant l'échange des documents de ratification peut être un outil utile si on le souhaite, comme dans le cas du télétravail transfrontalier.

43. Dans cette optique, une “disposition d'application provisoire” peut contribuer à mieux répondre aux attentes des travailleurs frontaliers. En effet, dès que, après des années de discussions, les règles fiscales relatives au télétravail transfrontalier sont enfin signées par les deux pays et annoncées (éventuellement aussi par les médias), le travailleur frontalier s'attend à ce que les nouvelles règles s'appliquent rapidement à lui, c'est-à-dire avec effet à partir du nouvel exercice fiscal, et qu'au moins une partie de la désynchronisation entre la sécurité sociale et la fiscalité sera ainsi rapidement résolue. Cela semble évident du point de vue des employés et des employeurs de la région frontalière, mais, comme nous l'avons vu plus haut, il y a ensuite

<sup>16</sup> Daarnaast heeft Duitsland in augustus 2023 ook met Oostenrijk gebruik gemaakt van een voorlopige toepassingsbepaling, zodat de nieuwe regels voor grenswerkers al per 1 januari 2024 zouden ingaan, ook als de parlementaire goedkeuringsprocedure in beide landen dan nog niet was afgerond.

<sup>17</sup> Deze tijdelijke regelingen in de covid-periode bewerkstelligden overigens dat grensoverschrijdend thuiswerken in bepaalde mate ‘fiscaal neutraal’ zou plaatsvinden, zoals in overweging b) van de Aanbeveling wordt geconstateerd. Deze tijdelijke regelingen hanteerden namelijk (uiteenlopende) thuiswerkdagendrempels, zodat alleen tot deze limiet thuiswerken fiscaal neutraal mogelijk was. Daarnaast was fiscale neutraliteit ook hierbij niet te garanderen, gezien de verschillen in nationale belastingstelsels (bv. in berekening van belastbaar inkomen en progressiviteit van tarieven). Voorts is er inmiddels – bv. in Luxemburg – een toenemende trend om sociale uitkeringen te ‘fiscaliseren’, zodat samenloop tussen sociale zekerheid en fiscaliteit ontstaat die niet altijd verholpen wordt door de geldende belastingverdragen.

<sup>16</sup> En outre, l'Allemagne a également utilisé une clause d'application provisoire avec l'Autriche en août 2023, de sorte que les nouvelles règles pour les travailleurs frontaliers prendraient effet dès le 1<sup>er</sup> janvier 2024, même si le processus d'approbation parlementaire dans les deux pays n'avait pas été achevé à ce moment-là.

<sup>17</sup> En outre, ces dispositions temporaires prises au cours de la période de covid ont permis de garantir que le travail à domicile transfrontalier serait “fiscalement neutre” dans une certaine mesure, comme l'indique le paragraphe b) de la recommandation. En effet, ces régimes temporaires appliquaient des seuils (variables) de jours de travail à domicile, de sorte que le travail à domicile n'était fiscalement neutre que jusqu'à cette limite. En outre, la neutralité fiscale ne pouvait pas non plus être garantie ici, étant donné les différences entre les systèmes fiscaux nationaux (par exemple, dans le calcul du revenu imposable et la progressivité des taux). En outre, il existe actuellement – par exemple au Luxembourg – une tendance croissante à “fiscaliser” les prestations sociales, ce qui crée une confluence entre la sécurité sociale et la fiscalité qui n'est pas toujours corrigée par les conventions fiscales applicables.

liggen, maar zoals hiervoor al is opgemerkt, zijn er – juist voor belastingverdragen die de fiscale positie van grenswerkers raken – dan nog twee hordes te nemen: de instemmingsprocedure in de betrokken landen en het principe dat belastingwetten in de regel op 1 januari in werking treden. De combinatie van beide hordes zorgt er al snel voor dat de nieuwe regels pas van toepassing worden meer dan een jaar nadat daarover is gecommuniceerd. Naar het oordeel van de rapporteurs is dat een onbevredigende situatie.

44. Een ‘voorlopige toepassingsbepaling’ zou in dit soort situaties juist behulpzaam kunnen zijn om beter in te spelen op noodzakelijk geachte aanpassingen, zodat het goed functioneren van de interne markt in onze grensregio’s niet op nadelige wijze wordt gehinderd door belastingverdragen die niet of onvoldoende rekening houden met de coördinatie tussen sociale zekerheid en fiscaliteit. Voor zover die politieke wens van regeringen en parlementen van beide landen uitdrukkelijk uitgangspunt is van beleid, is het naar het oordeel van de rapporteurs in dat kader passend om juist wel de mogelijkheid toe te staan om in een belastingverdrag of wijzigingsprotocol gebruik te maken van het instrument van de ‘voorlopige toepassingsbepaling’. Dat dient zorgvuldig te gebeuren, rekening houdend met de constitutionele ordening van de Benelux-landen, met name ook van België, waar artikel 167 van de Grondwet een bijzondere ruime parlementaire instemmingsverplichting voor verdragen bevat. Tegelijkertijd is het in het licht van de rechtspraak van de Belgische Raad van State goed verdedigbaar om dit instrument niet breed of algemeen in te zetten voor alle verdragen, ook niet voor alle belastingverdragen, maar juist specifiek alleen voor die belastingverdragen of wijzigingsprotocollen die het terrein van grensarbeid en synchronisatie van sociale zekerheid en fiscaliteit direct of indirect raken. Voor zover het parlement willens en wetens instemt met een toepassing die voorafgaat aan de aanneming van de instemmingswet en dit ook tegemoet komt aan legitiem gecreëerde verwachtingen bij werkgevers en werknemers in de grensregio, is dat in de opvatting van de rapporteurs verantwoordbaar.

45. Ook in die situatie blijft het proces van goedkeuring van bilaterale belastingverdragen

– surtout pour les conventions fiscales qui affectent la situation fiscale des travailleurs frontaliers – deux obstacles à surmonter: la procédure d’approbation dans les pays concernés et le principe selon lequel les lois fiscales entrent généralement en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier. La combinaison de ces deux obstacles fait que les nouvelles règles ne s’appliquent que plus d’un an après leur communication. Les rapporteurs estiment que cette situation n’est pas satisfaisante.

44. Une “disposition d’application provisoire” pourrait en fait être utile dans ce type de situation pour mieux anticiper les ajustements nécessaires afin que le bon fonctionnement du marché intérieur dans nos régions frontalières ne soit pas affecté par des conventions fiscales qui ne tiennent pas ou pas suffisamment compte de la coordination entre la sécurité sociale et la fiscalité. Dans la mesure où cette volonté politique des gouvernements et des parlements des deux pays constitue explicitement le point de départ de la politique, les rapporteurs estiment qu’il convient, dans ce contexte, d’autoriser précisément la possibilité d’utiliser l’instrument de la “clause de préapplication” dans une convention fiscale ou un protocole de modification. Il convient de procéder avec prudence, en tenant compte des dispositions constitutionnelles des pays du Benelux, et notamment de la Belgique, où l’article 167 de la Constitution prévoit une obligation spéciale d’avis conforme du Parlement pour les traités. En même temps, à la lumière de la jurisprudence du Conseil d’État belge, il est tout à fait défendable de ne pas utiliser cet instrument de manière large ou générale pour toutes les conventions, pas même pour toutes les conventions fiscales, mais plutôt spécifiquement pour les conventions fiscales ou les protocoles modificatifs qui affectent directement ou indirectement le domaine du travail frontalier et la synchronisation de la sécurité sociale et de la fiscalité. Dans la mesure où le Parlement accepte en toute connaissance de cause une application avant l’adoption de la loi d’assentiment et que cela répond également aux attentes légitimement créées par les employeurs et les employés dans la région frontalière, les rapporteurs estiment que cela est justifié.

45. Même dans cette situation, le processus d’approbation des conventions fiscales bilatérales

ongewijzigd. Na de ondertekening worden de gebruikelijke procedures gevolgd, zoals daar zijn: de parlementaire goedkeuring, de uitwisseling van de benodigde stukken en uiteindelijk de ratificering. Daar komt bij dat, in beginsel, belastingregels op 1 januari in werking treden. Een wijziging die bijvoorbeeld op 6 juli 2025 wordt ondertekend, zal onder de oude regels hoogstwaarschijnlijk niet op 1 januari 2026 van toepassing kunnen zijn, gezien de te volgen langdurige ratificatieprocedure. Wanneer er evenwel voor wordt gekozen om in een verdrag of wijzigingsprotocol een voorlopige toepassingsbepaling op te nemen, waarin is bepaald dat daadwerkelijk op 1 januari daaropvolgend – in dit geval dus 1 januari 2026 –, de wijziging van toepassing wordt, geldt de regel al met ingang van het nieuwe belastingjaar, zodat daarmee een jaar gewonnen wordt. Hierdoor wordt tegemoetgekomen aan de bij de grensarbeiders en hun werkgevers ontstane legitieme verwachtingen<sup>18</sup>. Daarnaast weten ook de belastingdiensten in de beide landen tijdig waar ze aan toe zijn met de invoering van de nieuwe regels voor de grensarbeid.

46. De inzet van een dergelijke voorlopige toepassingsbepaling zou naar het oordeel van de rapporteurs – indien gewenst – ook overwogen kunnen worden bij opnemings van een evaluatie- of synchronisatiebepaling in het wijzigingsprotocol bij een belastingverdrag, zoals hieronder besproken in par. 63. Het combineren van een evaluatie- of synchronisatiebepaling met een voorlopige toepassingsbepaling weerspiegelt enerzijds dat grensoverschrijdend thuiswerken of telewerken een thema is van voortschrijdend inzicht (i.e. hoe gaat het thuiswerken van grenswerkers zich in de toekomst verder ontwikkelen) en anderzijds dat de problematiek als urgent wordt ervaren door werknemers en werkgevers in grensregio's. Een gelijktijdig inzetten van beide bepalingen biedt de nodige wetgevende instrumenten om deze problematiek adequaat en met urgentie te adresseren en aan te pakken.

reste inchangé. Après la signature, les procédures habituelles sont suivies, telles que l'approbation parlementaire, l'échange des documents nécessaires et enfin la ratification. En outre, les règles fiscales entrent en principe en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier. Par exemple, un amendement signé le 6 juillet 2025 ne pourra probablement pas s'appliquer le 1<sup>er</sup> janvier 2026 en vertu des anciennes règles, compte tenu de la longue procédure de ratification à suivre. En revanche, si l'on choisit d'inclure une disposition d'application provisoire dans un traité ou un protocole de modification, stipulant que l'amendement s'appliquera effectivement le 1<sup>er</sup> janvier suivant – en l'occurrence le 1<sup>er</sup> janvier 2026 –, la règle s'appliquera déjà à partir de la nouvelle année fiscale, gagnant ainsi une année. Cela répond aux attentes légitimes des travailleurs transfrontaliers et de leurs employeurs<sup>18</sup>. En outre, les autorités fiscales des deux pays sauront à temps à quoi s'en tenir sur l'introduction des nouvelles règles en matière de travail frontalier.

46. De l'avis des rapporteurs, l'utilisation d'une telle disposition d'application provisoire pourrait – si on le souhaite – également être envisagée lors de l'inclusion d'une disposition de révision ou de synchronisation dans le protocole de modification d'une convention fiscale, comme indiqué ci-dessous au paragraphe 63. La combinaison d'une disposition de révision ou de synchronisation avec une disposition d'application provisoire reflète, d'une part, que le travail à domicile ou le télétravail transfrontalier est une question qui évolue (c'est-à-dire comment le travail à domicile des travailleurs frontaliers se développera-t-il à l'avenir?) et, d'autre part, que cette question est perçue comme urgente par les employés et les employeurs dans les régions frontalières. Le déploiement simultané des deux dispositions fournit les outils législatifs nécessaires pour aborder et traiter ces questions de manière adéquate et urgente.

<sup>18</sup> Het verdient overigens te worden opgemerkt dat een dergelijke "voorlopige toepassingsbepaling" ook bijvoorbeeld door de Belgische Raad van State toelaatbaar moet worden geacht.

<sup>18</sup> En outre, il convient de noter qu'une telle "disposition d'application provisoire" devrait également être considérée comme admissible, par exemple par le Conseil d'État de Belgique.

### **Definities en toepassingsbereik (Aanbevelingen nrs. 3, 4, 6 en 7)**

47. In de praktijk bestaan velerlei vormen van “thuiswerken over de grens”. Teneinde het toepassingsbereik van een eventuele oplossing op Benelux-niveau in te perken, zou het toepassingsbereik hiervan afbakening/beperving behoeven. Hierbij kan de definitie van de term ‘grensoverschrijdend telewerken/thuiswerken’ leidend zijn, dit ter afbakening, bijvoorbeeld, van ‘remote working’ of “*workation*”.

48. In termen van uniformiteit kan worden aangesloten bij de definitie van grensoverschrijdend telewerken zoals neergelegd in de Europese Kaderovereenkomst. Deze definitie neergelegd in art. 1, onder c, luidt: “Grensoverschrijdend telewerk”: een activiteit die vanaf elke locatie kan worden verricht en in de bedrijfsruimten of -vestiging van de werkgever kan worden uitgevoerd en die:

(a) wordt uitgevoerd in een andere lidstaat of lidstaten dan die waar bedrijfsruimten of -vestiging van de werkgever zich bevinden; en

(a) gebaseerd is op informatietechnologie om verbonden te blijven met de werkomgeving van de werkgever of het bedrijf en met belanghebbenden/klanten om de door de werkgever of klanten, in het geval van zelfstandigen, aan de werknemer opgedragen taken te vervullen.

49. In dat perspectief is de drempelregeling tussen Frankrijk en Zwitserland een interessante optie. Onder dat akkoord wordt verduidelijkt wat “telewerken vanuit het woonland” precies inhoudt. Volgens par. 3 van het memorandum van overeenstemming van 22 december 2022 omvat deze term “elke vorm van arbeidsorganisatie waarbij werk dat ook in de bedrijfsruimten van de werkgever had kunnen worden uitgevoerd, door een werknemer in zijn woonland op afstand en buiten de bedrijfsruimten van de werkgever (...) wordt uitgevoerd met behulp van informatie- en communicatietechnologieën” (zie Aanbeveling nr. 7).

50. Er bestaat een bepaalde mate van overeenkomst met de definitie van “grensoverschrijdend

### **Définitions et champ d’application (Recommandations n<sup>os</sup> 3, 4, 6 et 7)**

47. Dans la pratique, il existe de nombreuses formes de “travail à domicile transfrontalier”. Afin de limiter la portée d’une éventuelle solution au niveau Benelux, le champ d’application doit être défini/restrict. Ici, la définition du terme “télétravail/travail à domicile transfrontalier” pourrait être déterminante, ceci afin de délimiter, par exemple, le “*remote working*” ou “*workation*”.

48. En termes d’uniformité, on peut suivre la définition du télétravail transfrontalier telle qu’elle figure dans l’accord-cadre européen. Cette définition, énoncée à l’article 1(c), est la suivante: “Le télétravail transfrontalier est une activité qui peut être exercée à partir de n’importe quel endroit et qui pourrait être réalisée dans les locaux de l’employeur ou sur le lieu de l’activité commerciale de l’entreprise, et qui:

(a) est exercée dans un ou plusieurs États membres autres que celui où sont situés les locaux de l’employeur ou le lieu de l’activité commerciale de l’entreprise, et

(b) s’appuie sur les technologies de l’information pour rester connecté à l’environnement de travail de l’employeur ou de l’entreprise et aux intervenants/clients afin d’accomplir les tâches assignées au travailleur salarié par l’employeur, ou par les clients, dans le cas des travailleurs indépendants.

49. Dans cette perspective, l’accord de seuil réglementaire entre la France et la Suisse est une option intéressante. Cet accord précise ce que l’on entend exactement par “télétravail à partir du pays de résidence”. Selon le paragraphe 3 du protocole d’accord du 22 décembre 2022, ce terme inclut “toute forme d’organisation du travail dans laquelle un travail qui aurait également pu être exécuté dans les locaux de l’employeur est effectué par un salarié dans son pays de résidence à distance et hors des locaux de l’employeur (...) en utilisant les technologies de l’information et de la communication” (voir la recommandation n<sup>o</sup> 7).

50. Il existe un certain degré de similitude avec la définition du “télétravail transfrontalier” telle qu’elle

telewerk” zoals uitgewerkt in de Europese Kaderovereenkomst, i.e. thuis- of telewerken in de woonstaat van de werknemer in plaats van in de staat waar bedrijfsruimten van de werkgever zich bevinden middels gebruik van informatie- en communicatietechnologieën.

51. Voor een fiscale thuiswerkregeling hebben de rapporteurs een voorkeur voor de nader uitgewerkte bepaling in de overeenkomst tussen Frankrijk en Zwitserland, vanwege de synchronisatie met de bepaling uit de Europese Kaderovereenkomst. Daarnaast is de definitie uit het verdrag tussen Frankrijk en Zwitserland compacter en bevat ze voor de fiscaliteit geen overbodige elementen die de toepassing in de praktijk bemoeilijken.

52. Cruciale elementen voor de fiscale definitie van thuiswerken zijn namelijk:

— het feit dat het werk ook had kunnen worden uitgevoerd in de bedrijfsruimte van de werkgever;

— het werk wordt daarentegen in de woonstaat van de werknemer uitgevoerd;

— het werk wordt uitgevoerd met behulp van informatie- en communicatietechnologieën.

Voorts bevat de betreffende omschrijving een grote mate van overeenkomst met de definitie van ‘telework’ zoals gegeven door de IAO (Internationale Arbeidsorganisatie)<sup>19</sup>.

53. Teneinde te vermijden dat een onbedoeld aantal grenswerkers onder de drempelregeling zou vallen, wat dan eventueel tot ongewenste budgettaire derving zou leiden, zijn een aantal oplossingsrichtingen denkbaar. Verder zouden deze oplossingsrichtingen gericht kunnen zijn op

<sup>19</sup> “... a subcategory of the broader concept of remote work. It includes workers who use information and communications technology (ICT) [and/or] telephones to carry out work remotely. [As a form of] remote work, telework can be carried out in different locations outside the default place of work. What makes telework a unique category is that the work carried out remotely includes the use of electronic devices.” Zie CIPD (2020) Working from home: assessing the research evidence [https://www.cipd.org/globalassets/media/knowledge/knowledge-hub/reports/8051-working-from-home-report\\_tcm18-84208.pdf](https://www.cipd.org/globalassets/media/knowledge/knowledge-hub/reports/8051-working-from-home-report_tcm18-84208.pdf) ILO (2020), Defining and measuring remote work, telework, work at home and home-based work: [https://www.ilo.org/sites/default/files/wcmsp5/groups/public/@dgreports/--stat/documents/publication/wcms\\_747075.pdf](https://www.ilo.org/sites/default/files/wcmsp5/groups/public/@dgreports/--stat/documents/publication/wcms_747075.pdf)

est élaborée dans l’Accord-cadre européen, c’est-à-dire le travail à domicile ou le télétravail dans l’État de résidence du salarié plutôt que dans l’État où sont situés les locaux de l’employeur grâce à l’utilisation des technologies de l’information et de la communication.

51. Pour un régime fiscal du travail à domicile, les rapporteurs préfèrent la disposition plus détaillée de l’accord France-Suisse en raison de sa synchronisation avec la disposition de l’accord-cadre européen. En outre, la définition de l’accord France-Suisse est plus compacte et ne contient pas d’éléments d’imposition superflus qui compliquent l’application dans la pratique.

52. Les éléments cruciaux pour la définition fiscale du travail à domicile sont les suivants:

— le fait que le travail aurait également pu être effectué dans les locaux de l’employeur;

— au lieu de cela, le travail est effectué dans l’État de résidence du salarié;

— le travail est effectué à l’aide des technologies de l’information et de la communication.

En outre, la description en question présente un degré élevé de similitude avec la définition du “télétravail” donnée par l’OIT (Organisation internationale du travail)<sup>19</sup>.

53. Afin d’éviter qu’un nombre involontaire de travailleurs frontaliers ne tombent sous le coup du régime de seuil, ce qui pourrait alors entraîner des pertes budgétaires indésirables, un certain nombre de solutions sont envisageables. En outre, ces solutions pourraient se concentrer sur les éventuelles

<sup>19</sup> “.. une sous-catégorie du concept plus large de travail à distance. Il comprend les travailleurs qui utilisent les technologies de l’information et de la communication (TIC) [et/ou] les téléphones pour effectuer leur travail à distance. [En tant que forme de travail à distance, le télétravail peut être effectué dans différents lieux en dehors du lieu de travail habituel. Ce qui fait du télétravail une catégorie unique, c’est que le travail effectué à distance inclut l’utilisation d’appareils électroniques”. Voir CIPD (2020) Working from home: assessing the research evidence [https://www.cipd.org/globalassets/media/knowledge/knowledge-hub/reports/8051-working-from-home-report\\_tcm18-84208.pdf](https://www.cipd.org/globalassets/media/knowledge/knowledge-hub/reports/8051-working-from-home-report_tcm18-84208.pdf) OIT/ILO (2020), Définir et mesurer le travail à distance, le télétravail, le travail à domicile et le travail à domicile <https://www.ilo.org/fr/publications/definir-et-mesurer-le-travail-distance-le-teletravail-le-travail-domicile>

eventuele ongewenste gevolgen van deze toepassing van de drempelregeling in de praktijk. Hierbij is te denken aan de volgende oplossingsrichtingen:

(a) **“Schadelijke” werkdag<sup>20</sup>**: Om ervoor te zorgen dat niet elke activiteit, zelfs een zeer korte activiteit, ertoe leidt dat een werkdag als een ‘schadelijke’ werkdag wordt geteld, kan worden bepaald dat arbeid op een werkdag in een staat of gebied alleen wordt geacht te zijn verricht als de persoon zijn activiteit op de desbetreffende werkdag gedurende ten minste 120 minuten in deze staat of gebied verricht. Slechts als de grenswerker zich (aaneengesloten) 120 minuten op het grondgebied van de woonstaat bevindt, komt deze dag in mindering als ‘thuiswerkdag’ op de 34 dagen-drempel. Binnen deze 120 minuten zou dus ook het woonwerkverkeer plaats moeten vinden. Deze grens dient gesteld te worden met inachtneming van de voordelen van thuiswerken met het oog op het verminderen van filedruk in woon-werkverkeer (bv. in Luxemburg), waardoor grenswerkers ertoe in staat worden gesteld bijvoorbeeld eerst een uur thuis te werken alvorens te ‘forenzen’ naar de werklocatie in de werkstaat. Een verdere verhoging zou overigens niet in lijn zijn met gangbare OESO-interpretaties, waarbij als het ware ieder moment van fysieke aanwezigheid op het grondgebied van de woon/werkstaat kwalificeert onder een dagenregeling.<sup>21</sup>

(b) **Omschrijving werkdagen<sup>22</sup>**: in dezelfde lijn van gedachte kan worden bepaald dat werkdagen dagen zijn waarop de werknemer daadwerkelijk zijn werk verricht en waarvoor hij een beloning ontvangt.

54. Het verdient opmerking dat hierbij een oplossing de voorkeur verdient die praktisch uitvoerbaar is (ook in de zin van niet te hoge eisen aan de bewijsvoering voor de werknemer en administratie aan de kant van de werkgever), maar ook in lijn

<sup>20</sup> Drempelregeling Duitsland-Luxemburg.

<sup>21</sup> Voor de verdere voordelen van thuiswerken (bv. op de productiviteit van werknemers) zie OECD (2021) The role of telework for productivity during and post -COVID-19 [https://www.oecd.org/en/publications/the-role-of-telework-for-productivity-during-and-post-covid-19\\_7fe47de2-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/the-role-of-telework-for-productivity-during-and-post-covid-19_7fe47de2-en.html)

<sup>22</sup> Drempelregeling Duitsland-Luxemburg.

conséquences indésirables de l’application du règlement sur les seuils dans la pratique. Les solutions suivantes pourraient être envisagées:

(a) **Journée de travail “préjudiciable”<sup>20</sup>**: Afin de garantir que toute activité, même très courte, n’entraîne pas la comptabilisation d’une journée de travail comme journée de travail “préjudiciable”, il est possible de prévoir que le travail d’une journée de travail dans un État ou un territoire n’est réputé avoir été effectué que si la personne exerce son activité pendant au moins 120 minutes dans cet État ou ce territoire au cours de la journée de travail en question. Ce n’est que si le travailleur frontalier se trouve sur le territoire de l’État de résidence (de manière continue) pendant 120 minutes que ce jour sera déduit du seuil de 34 jours en tant que “jour de travail à domicile”. Dans ces 120 minutes, le travailleur frontalier doit donc également faire la navette entre son domicile et son lieu de travail. Cette limite devrait être fixée en tenant compte des avantages du travail à domicile en vue de réduire les embouteillages (par exemple au Luxembourg), ce qui permettrait aux travailleurs frontaliers, par exemple, de travailler à domicile pendant une heure avant de faire la navette vers le lieu de travail dans l’État d’emploi. En outre, une nouvelle augmentation ne serait pas conforme aux interprétations communes de l’OCDE, selon lesquelles, pour ainsi dire, chaque moment de présence physique sur le territoire de l’État d’origine/de travail est pris en compte dans le cadre d’un régime journalier<sup>21</sup>.

(b) **Description des jours ouvrables<sup>22</sup>**: Dans le même esprit, on peut prévoir que les jours ouvrables sont les jours où le salarié effectue effectivement son travail et pour lesquels il perçoit une rémunération.

54. Il convient de noter que la solution privilégiée ici est celle qui est praticable (également dans le sens où elle n’est pas trop exigeante en termes de preuves pour l’employé et d’administration du côté de l’employeur), mais aussi conforme aux

<sup>20</sup> Règlement sur les seuils Allemagne-Luxemburg

<sup>21</sup> Pour en savoir plus sur les avantages du travail à domicile (par exemple sur la productivité des employés), voir OCDE/OECD (2021) The role of telework for productivity during and post -COVID-19 [https://www.oecd.org/en/publications/the-role-of-telework-for-productivity-during-and-post-covid-19\\_7fe47de2-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/the-role-of-telework-for-productivity-during-and-post-covid-19_7fe47de2-en.html)

<sup>22</sup> Règlement sur les seuils Allemagne-Luxemburg.

metinterpretaties in het internationale belastingrecht (zoals de OESO).

**Les van Nederland-België:  
thuiswerk-vaste inrichting  
(Aanbevelingen nrs. 11, 12, en 13)**

55. Een terugkerend discussiepunt – naast de thuiswerkdagendempelregeling – is de discussie omtrent een thuiswerk-vaste inrichting<sup>23</sup>. Indien de thuiswerkplek van de werknemer (in een andere staat dan de vestigingsstaat van de werkgever) kwalificeert als ‘vaste inrichting’, leidt dit voor de werkgever tot mogelijke belastingplicht voor de vennootschapsbelasting in de andere staat en extra administratieve lasten in de loonbelasting sfeer (zoals het opzetten van een loonadministratie). Wel is tussen Nederland en België een overeenkomst tot stand gekomen die als handreiking fungeert voor de praktijk inzake de vraag of een thuiswerkplek als vaste inrichting kwalificeert<sup>24</sup>.

56. Als handvat wordt opgemerkt dat bij maximaal 50 % thuiswerken niet snel sprake zal zijn van een vaste inrichting van een Nederlandse werkgever voor een in België wonende werknemer die thuiswerkt (en de spiegelbeeldsituatie). Deze handreiking is met name bedoeld voor werkgevers die thuiswerkende werknemers in dienst hebben en bij de aanwezigheid van een vaste inrichting in een ander land dan het vestigingsland worden geconfronteerd met extra lasten. In de praktijk wordt overigens gewezen op een zeer ruim en vaag

interprétations du droit fiscal international (telles que celles de l’OCDE).

**Le leçon des Pays-Bas et de la Belgique:  
établissement stable de travail à domicile  
(Recommandations n<sup>os</sup> 11, 12 et 13)**

55. Un point de discussion récurrent – outre la règle du seuil de travail à domicile – est la discussion concernant l’établissement stable pour le travail à domicile<sup>23</sup>. Si le bureau à domicile du salarié (dans un État autre que l’État d’établissement de l’employeur) est considéré comme un “établissement stable”, l’employeur risque d’être assujéti à l’impôt sur les sociétés dans l’autre État et de devoir faire face à des charges administratives supplémentaires dans le domaine de l’impôt sur les salaires (comme la mise en place d’une administration des salaires). Toutefois, un accord a été conclu entre les Pays-Bas et la Belgique, qui sert de guide aux praticiens pour déterminer si un bureau à domicile peut être considéré comme un établissement stable<sup>24</sup>.

56. En outre, il est noté qu’avec un maximum de travail à domicile, l’établissement stable d’un employeur néerlandais pour un employé résidant en Belgique et travaillant à domicile (et la situation inverse) ne sera pas facilement impliqué. Ces conseils sont particulièrement destinés aux employeurs qui emploient des salariés travaillant à domicile et qui sont confrontés à des charges supplémentaires en raison de la présence d’un établissement stable dans un pays autre que le pays de l’entreprise. D’ailleurs, la pratique montre

<sup>23</sup> In dit verband is het interessant om op te merken dat in de context van de ‘Grande Region’ de zogenaamde “Task Force Frontaliers 3.0” (“TFF 3.0”) onlangs een rapport heeft gepubliceerd over de kwesties die voortvloeien uit het risico van vaste inrichtingen in geval van telewerken. De TFF 3.0 benadrukte de noodzaak om (i) meer duidelijkheid en rechtszekerheid over dit onderwerp te scheppen en (ii) een gecoördineerde oplossing tussen de EU-lidstaten te implementeren. Deze taskforce is belast met het voorstellen van juridische en administratieve oplossingen voor problemen waarmee bedrijven en grensarbeiders in de Grotere Regio worden geconfronteerd. Het document is hier toegankelijk: [https://www.granderegion.net/Actualites/2024/Constitution-d-un-etablissement-stable-en-cas-de-teletravail-transfrontalier-dans-la-Grande-Region?utm\\_source=chatgpt.com](https://www.granderegion.net/Actualites/2024/Constitution-d-un-etablissement-stable-en-cas-de-teletravail-transfrontalier-dans-la-Grande-Region?utm_source=chatgpt.com)

<sup>24</sup> Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en België over de interpretatie van artikel 5 van het belastingverdrag (vaste inrichting) bij thuiswerkende werknemers, Staatscourant 2023, 33856 en Belgisch Staatsblad, 12 december 2023, 117345.

<sup>23</sup> Dans ce contexte, il est intéressant de noter que dans le cadre de la Grande Région, la “Task Force Frontaliers 3.0” (“TFF 3.0”) a récemment publié un rapport sur les questions liées au risque d’établissement stable dans le cas du télétravail. La TFF 3.0 a souligné la nécessité (i) d’apporter plus de clarté et de sécurité juridique sur cette question et (ii) de mettre en œuvre une solution coordonnée entre les États membres de l’UE. Cette task force est chargée de proposer des solutions juridiques et administratives aux problèmes rencontrés par les entreprises et les travailleurs transfrontaliers dans la Grande Région. Le document est accessible ici: [https://www.granderegion.net/Actualites/2024/Constitution-d-un-etablissement-stable-en-cas-de-teletravail-transfrontalier-dans-la-Grande-Region?utm\\_source=chatgpt.com](https://www.granderegion.net/Actualites/2024/Constitution-d-un-etablissement-stable-en-cas-de-teletravail-transfrontalier-dans-la-Grande-Region?utm_source=chatgpt.com)

<sup>24</sup> Accord entre les autorités compétentes des Pays-Bas et de la Belgique sur l’interprétation de l’article 5 de la convention fiscale (établissement stable) dans le cas des employés travaillant à domicile, Staatscourant 2023, 33856 et Moniteur belge, 12 décembre 2023, 117345.

vasteinrichting-begrip (ofwel Belgische inrichting) in het Belgische nationale recht<sup>25</sup>.

57. Ondanks het bestaan van de hiervoor genoemde overeenkomst kan in de huidige stand van de wetgeving niet worden uitgesloten dat er bij het uitvoeren van thuiswerk door Belgische werknemers sprake kan zijn van een Belgische inrichting. Indien van een dergelijke inrichting sprake is, zal het thuiswerk alsnog enkele consequenties hebben vanuit de Belgische fiscale wetgeving, waaronder het indienen van een aangifte van belasting der niet-inwoners (vennootschappen), het betalen van een jaarlijkse vennootschapsbijdrage en het betalen van bedrijfsvoorheffing op lonen die belastbaar zijn in België. Overigens is vanuit Luxemburg met geen van de buurlanden een dergelijke (unilateraal of bilaterale) verduidelijking omtrent de thuiswerk-vaste inrichting tot stand gekomen. Ook deze onduidelijkheid voor de grensoverschrijdende arbeidsmarkt zou kunnen worden aangepakt middels een Benelux-aanbeveling, die duidelijkheid biedt ten aanzien van de thuiswerk-vaste inrichting<sup>26</sup>. Vervolgens is het aan de verdragspartijen om die aanbeveling via de gewone regels van toepassing te verklaren.

### **Les van Luxemburg-Frankrijk: evaluatie- of synchronisatiebepaling**

#### **(Aanbeveling nr. 14)**

58. Wetgeving – ook fiscale wetgeving – is meestal reactief, i.e. het volgt/wordt aangepast naar de stand van de arbeidsmarkt, maatschappij, politiek, economie etc. Hoe lang de wetgeving

<sup>25</sup> Zie A.M. Lahaije, 'Overeenkomst met België over interpretatie vaste inrichting bij thuiswerkende werknemers', *Over De Grens* 2024-002 en S. Matthys, 'Reikwijdte van de interpretatie 'vaste inrichting' bij thuiswerk, zoals verduidelijkt in de overeenkomst tussen België en Nederland', *Vakblad Grensoverschrijdend Werken* 2024, 65, p. 16-17.

<sup>26</sup> Een dergelijke overeenkomst is er niet met Duitsland. Wel is eerder dit jaar een BMF-Schreiben gepubliceerd, waarin de Duitse visie ten aanzien van voornoemde vraag is opgenomen (BMF-Schreiben 'Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)' van 5 februari 2024): ([https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Weitere\\_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2024-02-05-aenderung-des-anwendungserlasses-zur-abgabenordnung-AEAO.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2024-02-05-aenderung-des-anwendungserlasses-zur-abgabenordnung-AEAO.pdf?__blob=publicationFile&v=2))).

que le concept d'établissement stable (ou d'établissement belge) est très large et vague dans le droit interne belge<sup>25</sup>.

57. Malgré l'existence de l'accord susmentionné, en l'état actuel de la législation, il n'est pas exclu que l'exécution de travaux à domicile par des travailleurs belges implique un établissement belge. Si un tel établissement existe, le travail à domicile aura toujours certaines conséquences du point de vue de la législation fiscale belge, notamment le dépôt d'une déclaration fiscale des non-résidents (sociétés), le paiement d'une cotisation annuelle des sociétés et le paiement d'un précompte professionnel sur les salaires imposables en Belgique. Par ailleurs, aucune clarification (unilatérale ou bilatérale) de ce type concernant l'établissement stable de télétravail n'a été établie par le Luxembourg avec l'un des pays voisins. Cette ambiguïté pour le marché du travail transfrontalier pourrait également être résolue par une recommandation du Benelux, qui clarifierait la question de l'établissement stable à domicile<sup>26</sup>. Il appartiendrait alors aux parties contractantes de déclarer cette recommandation applicable par le biais des règles ordinaires.

### **Le leçon du Luxembourg et de la France: disposition d'évaluation ou de synchronisation**

#### **(Recommandation n° 14)**

58. La législation – y compris la législation fiscale – est généralement réactive, c'est-à-dire qu'elle suit et s'adapte à l'état du marché du travail, de la société, de la politique, de l'économie, etc. Il est

<sup>25</sup> Voir A.M. Lahaije, "Accord avec la Belgique sur l'interprétation de l'établissement stable pour les travailleurs à domicile", *Over De Grens* 2024-002 et S. Matthys, "Portée de l'interprétation "établissement stable" pour les travailleurs à domicile, telle que clarifiée dans l'accord entre la Belgique et les Pays-Bas", *Vakblad Grensoverschrijdend Werken* 2024, 65, pp. 16-17.

<sup>26</sup> Il n'existe pas d'accord de ce type avec l'Allemagne. Toutefois, un BMF-Schreiben a été publié au début de cette année, qui contient le point de vue allemand sur la question susmentionnée (BMF-Schreiben, 'Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)' du 5 février 2024): ([https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Weitere\\_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2024-02-05-aenderung-des-anwendungserlasses-zur-abgabenordnung-AEAO.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2024-02-05-aenderung-des-anwendungserlasses-zur-abgabenordnung-AEAO.pdf?__blob=publicationFile&v=2))).



'passend' zal zijn, is bij invoering vaak niet te voorzien. Dit geldt ook voor een wettelijke oplossing voor fiscale obstakels bij thuiswerken over de grens. Aangezien nog niet geheel duidelijk is, in welke mate thuiswerken onder grenswerkers gangbaar is en zal blijven (i.e. aantal dagen per week) kan hierbij worden gedacht aan een synchronisatiebepaling. In het belastingverdrag Frankrijk-Luxemburg is een 34 dagen-drempel opgenomen.

59. In het Avenant is voorts een herzieningsclausule opgenomen dat de twee staten verplicht om voor het einde van het jaar 2024 bijeen te komen om te onderzoeken of de situatie wijziging vereist vanaf 1 januari 2025 en of een nieuw amendement nodig is. In de huidige stand (februari 2025) is nog geen wijziging in zicht. Het verdient te worden opgemerkt dat een dergelijke synchronisatiebepaling geen garantie is voor het vermijden van vertraging, maar het herzieningsproces in ieder geval in gang houdt, met het oog op het vinden van een duurzame oplossing van de kwestie van telewerken.

60. In het kader van de Benelux kan gedacht worden aan een synchronisatiebepaling die de staten ertoe verplicht binnen twee jaren na inwerkingtreding van de overeenkomst samen te komen en te onderzoeken of de thuiswerkregeling nog passend is en aanpassing behoeft. Dat is met name van belang wanneer er behoefte is om de synchronisatie tussen fiscaliteit en sociale zekerheid in fasen te realiseren. Dan bevat de overeenkomst tussen beide landen in elk geval een bepaling dat het wenselijk is om over grensoverschrijdend (tele)werken periodiek de stand van zaken te actualiseren, waar mogelijk.

61. Het amendement in de overeenkomst tussen Luxemburg en Frankrijk voor een 34-dagendrempel wordt gezien als tijdelijke oplossing, waarbij voor beide landen de mogelijkheid wordt geopend om toe te werken naar een ruimere bepaling – bijvoorbeeld met inspiratie van de regeling tussen Frankrijk en Zwitserland: 40 % arbeidstijd gecombineerd met een compensatieregeling op het niveau van de staat, zoals bv. neergelegd in het belastingverdrag tussen België en Luxemburg. Als voorwaarde wordt gesteld het evenwicht tussen de

souvent impossible de prévoir combien de temps la législation sera "appropriée" au moment de son introduction. Il en va de même pour la solution juridique aux obstacles fiscaux liés au travail à domicile transfrontalier. Comme on ne sait pas encore très bien dans quelle mesure le travail à domicile est et restera courant parmi les travailleurs transfrontaliers (c'est-à-dire le nombre de jours par semaine), une disposition de synchronisation pourrait être envisagée dans ce cas. La convention fiscale franco-luxembourgeoise prévoit un seuil de 34 jours.

59. L'Avenant comporte en outre une clause de révision prévoyant que les deux États se rencontrent avant la fin de l'année 2024 pour examiner si la situation doit changer à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2025 et si un nouvel amendement est nécessaire. En l'état actuel des choses (février 2025), aucun changement n'est en vue. Il convient de noter qu'une telle disposition de synchronisation ne garantit pas d'éviter les retards, mais permet au moins de maintenir le processus de révision en vue de trouver une solution durable à la question du télétravail.

60. Dans le contexte du Benelux, on pourrait envisager une disposition de synchronisation obligeant les États à se réunir dans les deux ans suivant l'entrée en vigueur de la Convention et à examiner si le régime du travail à domicile est toujours approprié et s'il doit être adapté. Ceci est particulièrement important s'il est nécessaire de synchroniser par étapes la fiscalité et la sécurité sociale. Dans ce cas, l'accord entre les deux pays contiendra au moins une disposition selon laquelle il est souhaitable d'actualiser périodiquement l'état des lieux du (télé)travail transfrontalier, dans la mesure du possible.

61. La modification de l'accord entre le Luxembourg et la France pour un seuil de 34 jours est considérée comme une solution temporaire, ouvrant la possibilité pour les deux pays d'évoluer vers une disposition plus large – par exemple en s'inspirant de l'accord entre la France et la Suisse: 40 % de temps de travail combiné à un régime de compensation au niveau de l'État, comme par exemple prévu dans la convention fiscale entre la Belgique et le Luxembourg. La condition préalable est l'équilibre entre la situation administrative des

administratieve situatie van grensarbeiders en de bescherming van de belangen van de schatkist. Een compensatieregeling wordt hierbij genoemd als mogelijke oplossing.

62. Hierboven werd in par. 46 al ingegaan op de mogelijkheid om desgewenst het instrument van de evaluatie- of synchronisatiebepaling te combineren met de voorlopige toepassingsbepaling. Een dergelijke combinatie van beide instrumenten – toevallig allebei, maar niet gelijktijdig in Luxemburg toegepast – levert de Benelux-landen onderling en met hun buurlanden de mogelijkheid op om sneller in te spelen op de wensen en behoeften van werkgevers en werknemers in onze grensregio's. Want één ding is de rapporteurs duidelijk geworden: een verder harmonisatie tussen de fiscale en socialezekerheidsregelingen is voor grenswerkers in het algemeen en voor grensoverschrijdend telewerk van groot belang. Het gebrek daaraan hindert een voorspoedige ontwikkeling van de arbeidsmarkt in onze grensregio's. Dat kan én mag natuurlijk nooit de bedoeling zijn Een gelijktijdig inzetten van beide instrumenten – voorlopige toepassing en een evaluatie- of synchronisatiebepaling – biedt de noodzakelijke ruimte om deze problematiek adequaat en met urgentie te adresseren en aan te pakken. Laat ook hier de Benelux Unie opnieuw een coördinerende en stimulerende rol spelen.

**Epiloog:  
Hoe herpakt de Benelux Unie  
binnen Europa haar rol  
als voorloper?**

63. Inmiddels bestaat er in Europa een variëteit aan bilaterale (thuiswerk)regelingen voor grensarbeiders. *Grosso modo* kan een onderscheid worden gemaakt tussen regelingen op basis van een werkstaatheffing, met een drempelregeling (de *minimis*regel), bijvoorbeeld 34 thuiswerkdagen. Waar de Benelux-landen met hun buurlanden afspraken hebben gemaakt voor de fiscale behandeling van telewerk, geldt op dit moment alleen de drempel van 34 dagen per jaar. Alleen Luxemburg heeft met zijn drie buurlanden hieromtrent afspraken gemaakt.

64. Daarnaast bestaan in Europa bilaterale regelingen die uitgaan van een woonstaatheffing,

travailleurs frontaliers et la protection des intérêts du Trésor. Un régime de compensation est mentionné ici comme une solution possible.

62. La possibilité de combiner l'instrument de la disposition relative à l'évaluation ou à la synchronisation avec la disposition relative à l'application provisoire, si elle est souhaitée, a déjà été examinée ci-dessus au paragraphe 46. Une telle combinaison des deux instruments – qui, par coïncidence, sont tous deux appliqués au Luxembourg, mais pas simultanément – offre aux pays du Benelux, entre eux et avec leurs voisins, la possibilité de répondre plus rapidement aux souhaits et aux besoins des employeurs et des travailleurs dans nos régions frontalières. En effet, une chose est apparue clairement aux rapporteurs: la poursuite de l'harmonisation des régimes fiscaux et de sécurité sociale est d'une grande importance pour les travailleurs frontaliers en général et pour le télétravail transfrontalier. L'absence d'harmonisation entrave le développement prospère du marché du travail dans nos régions frontalières. Le déploiement simultané des deux instruments – application provisoire et disposition d'évaluation ou de synchronisation – offre l'espace nécessaire pour aborder et traiter cette question de manière adéquate et urgente. Là encore, laissons l'Union Benelux jouer un rôle de coordination et de stimulation.

**Épilogue:  
Au sein de l'Europe, comment l'Union  
Benelux retrouve-t-elle son rôle  
de précurseur?**

63. Entre-temps, il existe une variété de régimes bilatéraux (travail à domicile) pour les travailleurs frontaliers en Europe. *Grosso modo*, on peut faire une distinction entre les régimes basés sur un prélèvement de l'État d'emploi, avec une règle de seuil (*règle de minimis*), par exemple 34 jours de travail à domicile. Lorsque les pays du Benelux ont conclu des accords avec leurs voisins pour le traitement fiscal du télétravail, seul le seuil de 34 jours par an s'applique actuellement. Seul le Luxembourg a conclu des accords avec ses trois pays voisins à ce sujet.

64. En outre, il existe en Europe des régimes bilatéraux qui prévoient un impôt dans l'État de

gebaseerd op een grensgangerregeling met meestal een geografische zone aan weerszijden van de grens. Een voorbeeld daarvan is het belastingverdrag tussen Duitsland en Oostenrijk, dat in augustus 2023 werd geactualiseerd. Alleen binnen de in het belastingverdrag bepaalde geografische zone geldt de desbetreffende regeling, daarbuiten niet. Die regelingen zijn bijvoorbeeld van belang voor mensen die werkzaam zijn in sectoren als de bouw, waar telewerk geen optie is.

65. In vergelijking met Luxemburg staan België en Nederland zeker niet vooraan bij het maken van bilaterale belastingafspraken met hun buurlanden over grensoverschrijdend telewerk. Tussen Duitsland en België resp. Nederland, noch tussen Nederland en België is drie jaar na het einde van de coronacrisis nog steeds geen fiscale regeling inzake grensoverschrijdend telewerk en hybride thuiswerken tot stand gekomen. Daarin wijken Nederland en België dus duidelijk af van de derde Benelux-partner, Luxemburg.

66. Voor de sociale zekerheid ziet het plaatje er heel anders uit. Hier bestaat de Kaderovereenkomst, die de effecten van grensoverschrijdend telewerken in belangrijke mate neutraliseert, mits voldaan wordt aan de eis dat minder dan 50 % per jaar grensoverschrijdend telewerk wordt verricht in de woonstaat. Deze overeenkomst is inmiddels door 23 landen ondertekend, waaronder de drie Benelux-landen en ook Duitsland en Frankrijk.

67. In de Benelux-landen lijkt een volledige coördinatie of synchronisatie tussen fiscaliteit en sociale zekerheid vooralsnog niet eenvoudig haalbaar, zelfs niet voor de traditionele grenswerker die dagelijks de grens passeert voor zijn woon-werkverkeer. Dan zou op basis van Verordening 883/2004 de synchronisatie van de drempel uitkomen op een gemiddelde van 25 % van de werktijd per jaar.

68. Tegelijkertijd zouden de rapporteurs het toejuichen als het 20-jarig jubileum van deze verordening de landen van de Benelux Unie zouden inspireren om op dit vlak de nodige stappen te zetten, mede gelet op art. 2, lid 2, van het Verdrag tot instelling van de Benelux Unie.

résidence, sur la base d'un accord transfrontalier comportant généralement une zone géographique de part et d'autre de la frontière. La convention fiscale entre l'Allemagne et l'Autriche, qui a été mise à jour en août 2023, en est un exemple. Le régime en question ne s'applique qu'à l'intérieur de la zone géographique définie dans la convention fiscale, et non à l'extérieur de cette zone. Ces règles sont importantes, par exemple, pour les personnes travaillant dans des secteurs tels que la construction, où le télétravail n'est pas envisageable.

65. Par rapport au Luxembourg, la Belgique et les Pays-Bas ne sont certainement pas les premiers à conclure des accords fiscaux bilatéraux avec leurs voisins sur le télétravail transfrontalier. Ni l'Allemagne et la Belgique, ni l'Allemagne et les Pays-Bas, ni les Pays-Bas et la Belgique n'ont conclu d'accord fiscal sur le télétravail transfrontalier et le travail à domicile hybride trois ans après la fin de la crise de Corona. Sur ce point, les Pays-Bas et la Belgique se distinguent donc clairement du troisième partenaire du Benelux, le Luxembourg.

66. En ce qui concerne la sécurité sociale, la situation est tout à fait différente. Il y a l'accord-cadre, qui neutralise en grande partie les effets du télétravail transfrontalier, à condition que la proportion de télétravail transfrontalier dans l'État de résidence soit inférieure à 50 % par an. Cet accord a été signé par 23 pays, dont les trois pays du Benelux, l'Allemagne et la France.

67. Dans les pays du Benelux, une coordination ou une synchronisation totale entre la fiscalité et la sécurité sociale ne semble pas facilement réalisable pour l'instant, même pour le travailleur frontalier traditionnel qui traverse la frontière quotidiennement pour se rendre au travail. Sur la base du Règlement 883/2004, la synchronisation du seuil s'élèverait en moyenne à du temps de travail par an.

68. En même temps, les rapporteurs apprécieraient que le 20e anniversaire de ce règlement incite les pays de l'Union Benelux à prendre les mesures nécessaires dans ce domaine, compte tenu également de l'article 2, paragraphe 2, du traité instituant l'Union Benelux.

69. Naast stappen in de richting van een verdere coördinatie en synchronisatie tussen fiscaliteit en sociale zekerheid, kunnen de Benelux-landen stappen nemen gericht op het vermijden, waar mogelijk, van interpretatieverschillen tussen het domein van belastingen en het domein van sociale zekerheid, met name als het gaat om de definitie van 'thuiswerken/telewerken'. Consistentie van begrippen lijkt hierbij vereist. Er bestaan niet alleen nog veel interpretatieproblemen tussen Verordening 883/2004 (Europese socialezekerheidscoördinatie) en de Kaderovereenkomst, maar tevens in vergelijking met de 34-dagendrempel voor de fiscaliteit.

70. Er zijn namelijk verschillen in hoeverre andere beroepsactiviteiten in het woonland zoals opleiding, bezoeken aan klanten, reizen in het woonland meertellen in het vaststellen van de thuiswerk-drempel. Deze discrepantie verdient verduidelijking.

71. Een *de minimis*-regel geënt op 34 dagen leidt daarentegen niet tot de gewenste vereenvoudiging aangezien het situaties betreft van slechts zeer incidenteel thuiswerken, terwijl het reguliere thuiswerken in een land als Nederland zich lijkt te focussen op gemiddeld twee dagen per week. Interessant is daarom om te leren van het voorbeeld van Frankrijk-Luxemburg, waarbij expliciet in de verdragsafspraken is bepaald dat de betrokken landen binnen een bepaalde periode weer rond de tafel zitten om verdere afspraken te maken.

72. De keuze voor een verdergaande fiscale regeling voor grensoverschrijdend thuiswerken lijkt mede ingegeven door de omvang van grensarbeid, de richting van grensarbeid, de omvang van telewerken in de toekomst onder grensarbeiders en – misschien nog wel het meest – de daadwerkelijke budgettaire consequenties voor de landen. Dit verslag geeft een onderbouwing voor de aanbeveling van het Beneluxparlement, mede aan de hand van voorbeelden en best practices uit andere Europese

69. Outre les mesures visant à renforcer la coordination et la synchronisation entre la fiscalité et la sécurité sociale, les pays du Benelux peuvent prendre des mesures visant à éviter, dans la mesure du possible, les différences d'interprétation entre le domaine de la fiscalité et celui de la sécurité sociale, en particulier lorsqu'il s'agit de la définition du "travail à domicile/télétravail". La cohérence des concepts semble ici nécessaire. De nombreux problèmes d'interprétation subsistent non seulement entre le Règlement 883/2004 (coordination européenne de la sécurité sociale) et l'accord-cadre, mais aussi par rapport au seuil de 34 jours pour la fiscalité.

70. En effet, il existe des différences dans la mesure où d'autres activités professionnelles dans le pays de résidence, telles que la formation, les visites aux clients, les voyages dans le pays de résidence, sont prises en compte pour déterminer le seuil du travail à domicile. Cette divergence mérite d'être clarifiée.

71. En revanche, une *règle de minimis* greffée sur 34 jours ne conduit pas à la simplification souhaitée, car elle concerne des situations de travail à domicile très occasionnel, alors que le travail à domicile régulier dans un pays comme les Pays-Bas semble se concentrer sur une moyenne de deux jours par semaine. Il est donc intéressant de s'inspirer de l'exemple France-Luxembourg, où il est explicitement stipulé dans les accords conventionnels que les pays concernés se réuniront à nouveau autour de la table dans un certain délai pour parvenir à de nouveaux accords.

72. Le choix d'un régime fiscal plus étendu pour le travail à domicile transfrontalier semble en partie motivé par l'ampleur du travail transfrontalier, la direction du travail transfrontalier, l'ampleur du télétravail à l'avenir parmi les travailleurs transfrontaliers et – peut-être surtout – les conséquences budgétaires réelles pour les pays. Ce rapport étaye la recommandation du Parlement Benelux, notamment sur la base d'exemples et de bonnes pratiques d'autres pays européens, afin que l'Union

landen, opdat de Benelux Unie ook op het terrein van grensarbeid en economische ontwikkeling van de grensregio's weer een rol gaat spelen als voortrekker in Europa.

*De rapporteurs,*

Auke VAN DER GOOT  
Johan DECKMYN  
Ben POLIDORI

*De voorzitters,*

Johan DECKMYN  
Patrick PRÉVOT

Benelux joue à nouveau un rôle de pionnier en Europe dans le domaine du travail transfrontalier et du développement économique des régions frontalières.

*Les rapporteurs,*

Auke VAN DER GOOT  
Johan DECKMYN  
Ben POLIDORI

*Les présidents,*

Johan DECKMYN  
Patrick PRÉVOT