



**ONAFHANKELIJKE
POLITIEK NEDERLAND**

Wetenschappelijk Bureau

FISCALE SCENARIOANALYSE VOOR FLEXIBEL WERKEN DOOR GRENSARBEIDERS





**ONAFHANKELIJKE
POLITIEK NEDERLAND**
Wetenschappelijk Bureau

FISCALE SCENARIOANALYSE VOOR FLEXIBEL WERKEN DOOR GRENSARBEIDERS

Onderzoek in opdracht van Wetenschappelijk Bureau OPNL,
uitgevoerd door expertisecentrum ITEM.

Sander Kramer, Pim Mertens & Martin Unfried – april 2024



ITEM
Cross-border



Maastricht University

Inhoudsopgave

Aanleiding	5
Methode en indeling	5
Fiscale kaders	6
Parlementair kader voor een fiscale wijziging: verdragswijziging of protocol	6
Verdragsbeleid Nederland t.a.v. belastingverdragen met buurlanden	8
Fiscale optieverkenning	10
Oplossingsrichtingen van elders en verleden	10
De context Nederland – België - Duitsland	17
Fiscale optie 1a: de minimis regeling	20
Fiscale optie 1b: synchronisatie naar Europese kaderovereenkomst	22
Fiscale optie 2: Grenzgänger-regelung met woonstaatheffing	23
Fiscale optie 3: Onderscheid transnationale en grensoverschrijdende arbeid – woonstaatheffing	26
Conclusie	28
Discussiepunten uit de opties	28
Oplossingsrichtingen: korte & (middel)lange termijn	29

Aanleiding

Een blijvend effect van de Coronacrisis is het thuiswerken. Zowel werkgevers als werknemers ambiëren in grote getalen om flexibel werken structureel in te bedden. Flexibel werken betreft vanuit huis, maar kan ook elders – dan de plek van de werkgever – zijn. Ook vanuit beleid worden initiatieven ontplooid, zoals recentelijk in Nederland nog het Initiatiefwetsvoorstel Werken waar je wilt.¹ Dit ziet ook op flexibel werken mogelijk maken. Voor grensarbeiders en diens werkgevers is flexibel werken echter geen vanzelfsprekendheid in het licht van sociale zekerheid en fiscaliteit.² In de ITEM Grenseffectenrapportage 2021 zijn de impact en gevolgen van thuiswerken door grensarbeiders voor fiscaliteit en sociale zekerheid in kaart gebracht, inclusief enkele voorbeeldberekeningen voor werkgever en werknemer.³ Uit onder meer de ITEM Rondetafel op 15 juni 2022 met grote werkgevers bleek ook de impact hiervan op de grensregionale economie alsook de bedrijfsvoering.⁴ Meer recent, zijn op 14 juni 2023 tijdens de gezamenlijke workshop van ITEM, GIP Aken, AEBR en de Benelux Unie, de ervaringen, oplossingsrichtingen en de realisatie hiervan besproken.⁵

Per 1 juli 2022 zijn namelijk de COVID-19 uitzonderingen voor sociale zekerheid en belastingheffing komen te vervallen. Voor de sociale zekerheid is tot 1 juli 2023 echter een andere tijdelijke uitzondering gaan gelden, welke reeds is vervangen door een Europese Kaderovereenkomst. Deze Europese Kaderovereenkomst biedt een uniforme aanpak binnen de huidige afwijkingsmogelijkheden die de Coördinatieverordening biedt en staat, op aanvraag door werknemer en werkgever, onder voorwaarden toe om tot 50% in het woonland te werken. Voor belastingheffing geldt echter sinds 1 juli 2022 geen uitzondering meer, de ‘normale’ verdragsregels van de belastingverdragen tussen Nederland-België en Nederland-Duitsland gelden weer – met gevolgen van dien. Eerder heeft de Nederlandse staatssecretaris van Financiën reeds aangegeven zich in te spannen voor een oplossing in de belastingverdragen met Duitsland en België, maar nog zonder resultaat.⁶ Daarmee bestaat een verschil in fiscale gevolgen bij flexibel werken tussen de werknemers die over de grens werken (en hun werkgevers) en zij die dat niet doen. De huidige belastingregels maken hierbij onderscheid op basis van de landsgrens, de gevolgen van de grens ligt bij het individu. Ondertussen doen in andere grensregio's zich gestaag voorbeelden voor, van bilaterale fiscale ontwikkelingen ten behoeve van het grensoverschrijdend thuiswerken / flexibel werken.

Methoden en indeling

In deze analyse gaat het om het volgende uitgangspunt: het vereenvoudigen van flexibel werken voor grensarbeiders (en diens werkgevers). Op dit moment liggen de gevolgen van de grens en de belastingregels bij het individu. Het doel van deze analyse is te verkennen hoe het belastingregime eruit dient te zien zodat de gevolgen van flexibel werken niet bij de grenswerker komen te liggen. Hiervoor zijn verschillende scenario's te verkennen, die zowel in wenselijkheid en realiteitszin in

1 Op de stemming van 26 september 2023 in de Eerste Kamer verworpen.

2 Zo schreef ITEM al vóór en direct bij aanvang van COVID-19:

<https://crossborderitem.eu/thuiswerken-niet-vanzelfsprekend-voor-grensarbeiders/>

3 <https://crossborderitem.eu/grenseffectenrapportage-2021-dossier-2-impactanalyse-naar-de-toekomst-van-thuiswerken-voor-grensarbeiders-post-covid-19-2/>

4 <https://crossborderitem.eu/grensoverschrijdend-thuiswerken-faciliteren/>

5 <https://crossborderitem.eu/succesvolle-workshop-wegwerken-van-belemmeringen-voor-grensoverschrijdend-telewerken/>

6 Ibid, zie het verslag van de gezamenlijke workshop.

verschillende stappen van integratie zijn te onderscheiden. Inspiratie en argumentatie voor verschillende scenario's kan worden gevonden in de oplossingsrichtingen die in andere grensregio's zijn gevonden. Hieruit kunnen implicaties voor de grensregio van Nederland, België en Duitsland ofwel de Benelux worden geschetst. Op basis van deze scenario's kunnen analyses worden gemaakt van de voor- en nadelen per scenario alsook in vergelijking met elkaar. Daarmee resulteert de analyse in verschillende stappen en scenario's voor de korte, middellange en lange termijn. De scenarioanalyses zijn kwalitatief van aard en worden door middel van desk-based research gevormd en gesterkt door voorbeelden elders en in het verleden. De doelstelling is het ontwikkelen van praktische politieke voorstellen.

Het vervolg van het rapport is als volgt ingedeeld. Ten eerste wordt ingegaan op de fiscale kaders die van toepassing zijn. Hierbij wordt het parlementair kader uiteengezet voor belastingonderhandelingen en vervolgens het Nederlands verdragsbeleid ten aanzien van grensarbeid in het specifiek. Ten tweede worden verschillende fiscale opties verkend. Hiertoe worden relevante fiscale richtingen uit het buitenland en van het verleden als basis genomen en kort samengevat. Hierna wordt de context wat betreft grenspendel beschreven, waarna hieruit vier verschillende scenario's worden gedestilleerd. Afsluitend worden opties naast elkaar gezet in haalbaarheid en discussiepunten afgewogen.

Fiscale kaders

Parlementair kader voor een fiscale wijziging: verdragswijziging of protocol

Teneinde inzicht te krijgen in de haalbaarheid van bepaalde oplossingsrichtingen, biedt deze paragraaf inzicht in het parlementaire kader voor een fiscale verdragswijziging. Enerzijds zal een verdragswijziging besproken worden; anderzijds een wijziging middels een protocol, i.e. welke manier van wijzigen is meer realistisch? Als voorbeeld kan hierbij het wijzigingsprotocol t.a.v. het belastingverdrag Duitsland-Luxemburg dienen.⁷

Een verdrag bestaat meestal uit twee delen: het verdrag zelf en een (verdrags)protocol. Tussen verdrag en protocol bestaat geen verschil in rechtskracht en ook niet in de procedure om ze te wijzigen.⁸

Het enige verschil betreft de aard van de bepalingen: die van het protocol vormen in de regel uitwerkingen van bepaalde verdragsbepalingen. Overigens zijn in sommige gevallen deze uitwerkingen wel eens belangrijker dan de verdragsregels, en kan het protocol ook wel aanvullende toewijzingsregels bevatten. Naast het protocol dat tegelijk met het verdrag wordt afgesloten zijn er ook zogenoemde wijzigingsprotocollen, waarmee een verdrag naderhand op bepaalde onderdelen wordt gewijzigd of aangevuld. Een wijzigingsprotocol gaat vaak vergezeld van een toelichtende nota. Zowel verdrag als protocol zijn in een formeel kader gevat.

Tussen het besluit te streven naar het aangaan van een verdrag met een bepaald land en het van kracht worden van dat verdrag liggen vele fasen.⁹ Over het verdrag wordt eerst onderhandeld, de

7 Entwurf eines Gesetzes zu dem Protokoll 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 - BR-Drs. 404/23.

8 C. van Raad, Cursus Belastingrecht: Internationaal Belastingrecht, Deventer: Wolters Kluwer 2023, par. 3.2.1.

9 C. van Raad, Cursus Belastingrecht: Internationaal Belastingrecht, Deventer: Wolters Kluwer 2023, par. 3.1.4.

overeengekomen tekst wordt daarna door de delegatieleiders (ambtenaren) geparafeerd, formele regeringstoestemming wordt vervolgens door ondertekening gegeven en ten slotte moet het parlement zijn goedkeuring aan het verdrag hechten waarna de regering het bekrachtigt.

Grofweg is het tot stand komen te onderscheiden in zeven fasen:

1. Verdragsonderhandelingen
2. Parafering van verdrag door verdragsonderhandelaars
3. Ondertekening verdrag door beide regeringen (meestal minister BZK of ambassadeur gemachtigd)
4. Publicatie van verdrag in Traktatenblad
5. Goedkeuring verdrag door Parlement, vaak stilzwijgend in NL
(NL: Tweede kamer, DUI: Bundestag, BEL: Kamer van Volksvertegenwoordigers)
6. Ratificatie verdrag (in NL door Koning)
7. Inwerkingtreding¹⁰

Zoals hiervoor reeds opgemerkt, bestaat geen verschil in rechtskracht tussen verdrag en protocol en ook niet in de procedure om ze te wijzigen. Dus ook een wijzigingsprotocol verdient goedkeuring door beide parlementen en ratificering door beide staten. In die zin is niks 'te winnen' door een wijzigingsprotocol te verkiezen boven een verdragswijziging.

Als het gaat om de fiscale gevolgen van thuiswerken in grensoverschrijdende gevallen – zoals het onderhavige – gaat het om een technische/verduidelijkende wijziging in de toepassing van een verdragsartikel (m.b.t. inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid, ofwel art. 15 OESO MV). Dit betreft bijvoorbeeld wijzigingen die beogen negatieve inkomenseffecten weg te nemen, die voortvloeien uit de toepassing van verdragsbepalingen. Zoals hieronder zal blijken, betekent dit in de regel het opnemen van een de minimis-bepaling, i.e. een drempel (bv. 34 dagen) aan thuiswerkdagen per jaar, in welk geval het heffingsrecht over het inkomen toegewezen blijft aan de werkstaat. In dergelijke gevallen betreft het een nadere verduidelijking van de toepassing van een verdragsartikel en is de wijziging van het verdragsartikel niet de aangewezen weg. Dit vergt immers een heronderhandeling van het gehele verdrag. Derhalve is het doorvoeren van een dergelijke wijziging via het opnemen van een wijzigingsprotocol veeleer de aangewezen weg, ondanks dat dit hetzelfde formele traject behelst als een verdragsaanpassing. Hierbij verdient het vermelding dat de goedkeuring van een wijzigingsprotocol significant minder tijd in beslag neemt dan de goedkeuring van het gehele verdrag, i.e. er behoeft immers slechts overeenstemming te worden bereikt over de toepassing van één of twee verdragsbepalingen. Zie bijvoorbeeld het wijzigingsprotocol t.a.v. de grensgangerregeling in het verdrag tussen Duitsland en Oostenrijk.¹¹

¹⁰ 'Inwerkingtreding' moet overigens onderscheiden worden van het 'van toepassing worden'. Bij de inwerkingtreding van een verdrag wordt aangegeven met ingang van welke datum het verdrag van toepassing wordt. Dit laatste is niet zelden op een datum liggend vóór de inwerkingtreding.

¹¹ Entwurf eines Gesetzes zu dem Protokoll 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 - BR-Drs. 404/23

Verdragsbeleid Nederland t.a.v. belastingverdragen met buurlanden

Teneinde de oplossingsrichtingen op korte en (middel)lange termijn in kaart te brengen, verdient het Nederlandse verdragsbeleid ook aandacht, met ten aanzien van belastingverdragen met buurlanden. Op basis hiervan kan de wenselijkheid en haalbaarheid van bepaalde oplossingsrichtingen mede worden ingeschat.

Met deze Notitie Fiscaal Verdragsbeleid wordt duidelijkheid vooraf verschaft over de Nederlandse onderhandelingsinzet.¹² Bij de opzet van deze notitie is gekozen om de belangrijkste politiek-beleidsmatige lijnen te schetsen voor de Nederlandse inzet bij onderhandelingen van een belastingverdrag, bedoeld voor het behouden van draagvlak voor de onderhandelingsinzet op hoofdlijnen. Het zal echter vrijwel nooit lukken om de volledige beleidsinzet te realiseren in een belastingverdrag. Immers, alle nationale fiscale wetgeving is verschillend, de uitvoering van wetgeving is niet hetzelfde en bovenal de wensen van de verdragspartners verschillen. Per belastingverdrag zal worden ingeschat of een potentieel onderhandelingsakkoord voldoende binnen de beleidsmatige lijnen blijft van deze notitie.

In haar verdragsbeleid stelt Nederland dat het zich zal inzetten om de fiscale belemmeringen voor de grensarbeiders weg te nemen en dit ook zal blijven doen om de economie in de grensstreek te bevorderen.¹³ De inzet van Nederland voor grensarbeiders heeft geresulteerd in specifieke bepalingen in de belastingverdragen met België en Duitsland om zoveel mogelijk 'gelijkheid in de straat' en 'gelijkheid op de werkvloer' te realiseren.¹⁴ Met 'gelijkheid in de straat' wordt beoogd om in Nederland wonende grensarbeiders die arbeid verrichten in België of Duitsland met betrekking tot hun fiscale aftrekposten niet nadeliger te behandelen dan inwoners die voor hun arbeid in Nederland volledig in Nederland in de belastingheffing worden betrokken. Nederland heeft daarom in de belastingverdragen met België en Duitsland een zogenoemde compensatieregeling opgenomen die er kort gezegd toe leidt dat voor in Nederland wonende grensarbeiders rekening wordt gehouden met Nederlandse fiscale aftrekposten.¹⁵ Daarnaast streeft Nederland naar 'gelijkheid op de werkvloer' door zoveel mogelijk de fiscale nadelen van de grensarbeider weg te nemen in de werkstaat. In het belastingverdrag tussen Nederland en België is daarom een zogenoemde prorataregeling opgenomen.¹⁶ Op grond van deze bepaling hebben grensarbeiders in de werkstaat pro rata recht op dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin als inwoners. Bepalend hierbij is de mate waarin de voordelen en inkomsten die in de werkstaat in de belastingheffing worden betrokken deel uitmaken van het wereldinkomen.

12 Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, te raadplegen via <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/05/29/notitie-fiscaal-verdragsbeleid>.

13 Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, para 5.1.

14 Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, para 5.1.

15 Artikel 27 van het belastingverdrag tussen Nederland en België (2001) en Protocolbepaling XII van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland (2012). Zie voor de voorwaarden en werking van de compensatieregeling in het verdrag met Duitsland: ITEM, Grenseffecten-rapportage 2016: Dossier 1a: Belastingverdrag Nederland-Duitsland – Arbeid, te raadplegen via: <https://crossborderitem.eu/grenseffecten-rapportage-2016-dossier-1a-belastingverdrag-nederland-duitsland-arbeid/>. De compensatieregeling behelst alle vormen van inkomsten uit actieve dienst. De verandering staat in het aanvullend protocol bij punt XII en introduceert een compensatieregeling voor Nederlandse ingezetenen die als grensarbeiders werken in Duitsland en die niet profiteren van belastingvoordelen zoals hypotheekrenteaftrek en hogere sociale premies betalen.

16 Artikel 26 lid 2 van het belastingverdrag tussen Nederland en België (2001). Deze pro-rataregeling is in overeenstemming met HvJ 9 februari 2018, C-283/15, X, ECLI:EU:C:2017:102.

Voorts zet Nederland zich in om de discoördinatie tussen de belasting- en premieheffing daar waar mogelijk is te voorkomen. Discoördinatie wordt veroorzaakt doordat de toewijzing van rechten van belastingheffing in Europa worden bepaald aan de hand van bilaterale belastingverdragen, terwijl voor de coördinatie op het gebied van de sociale zekerheid moet worden gekeken naar de EU Verordening nr. 883/04. Hierdoor komt het heffingsrecht van belasting en premies volksverzekeringen niet altijd aan hetzelfde land toe. In de belastingverdragen met Duitsland en België streeft Nederland ernaar om voor grensarbeiders zoveel mogelijk 'gelijkheid in de straat' en 'gelijkheid op de werkvloer' te realiseren en discoördinatie tussen de belasting- en premieheffing daar waar mogelijk te voorkomen.

Fiscale optieverkenning

Dit hoofdstuk verkent de fiscale opties voor hybride werken door grensarbeiders. Hiertoe wordt eerst een verzameling gemaakt van verschillende regelingen betreffende hybride werken door grensarbeiders in andere grensgebieden. Vervolgens wordt de context van het Nederlands-Belgisch-Duits grensgebied geschetst, waarna verschillende fiscale opties worden gedefinieerd.

Oplossingsrichtingen van elders en verleden

In onderstaande tabel staan regelingen voor hybride werken door grensarbeiders in verschillende grensgebieden opgenomen. Hiertoe is een selectie gemaakt op basis van regelingen die interessant kunnen zijn als oplossingsrichting voor de grensarbeiders tussen Nederland, België en Duitsland. Bijzonder interessant is daarbij Duitsland, dat negen grenzen kent. Met Polen, Denemarken en Tsjechië zijn geen afwijkende of meer ambitieuze bepalingen opgenomen dan dat tussen Nederland en Duitsland reeds het geval is. Deze zijn derhalve buiten beschouwing gelaten. In onderstaande tabel wordt de fiscale behandeling kort samengevat en van toelichting voorzien.

Grensgebied Duitsland - Luxemburg

Fiscale behandeling

Werkstaatheffing, voor zover minder dan 34 dagen thuiswerken ---> vanaf 2024 wijzigingsprotocol belastingverdrag Duitsland-Luxemburg (was 19 dagen)¹⁷

Om ervoor te zorgen dat niet elke activiteit, zelfs een zeer korte activiteit, ertoe leidt dat een werkdag als een 'schadelijke' werkdag wordt geteld, bepaalt een nieuw Protocol nr. 9 bij de Overeenkomst 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 30 minuten in deze staat of gebied verricht. Bovendien bepaalt een nieuw Protocol nr. 10 bij de Overeenkomst dat werkdagen in de zin van deze bepaling werkdagen zijn waarop de werknemer daadwerkelijk zijn werk verricht en waarvoor hij een beloning ontvangt, en dat een activiteit ook wordt uitgevoerd door middel van betaalde wachtdiensten.

Opmerkingen

Dit voorbeeld is interessant omdat het laat zien dat ook de Duitse regering bereid is afspraken in te gaan die verschillen van de afspraken in andere grensregio's. Hoewel de grens van 34 dagen onder de bagatelregeling gangbaar is (gezien andere door Duitsland afgesloten regelingen), is de definiëring van 'werkdag' niet geheel in lijn met wat in internationaal belastingrecht gebruikelijk is. Deze benadering wijkt op twee punten namelijk af. Ten eerste dat het daadwerkelijk verrichten van arbeid relevant is, terwijl in het internationale belastingrecht fysieke aanwezigheid slechts is vereist om als 'werkdag' te worden aangemerkt. Ten tweede het stellen van een minimumtijd t.a.v. het verrichten van arbeid (namelijk 30 min.) terwijl in het internationale belastingrecht, in beginsel, als het ware iedere tijdseenheid van aanwezigheid telt. Deze afwijkingen maken deze regeling afwijkend van het 'internationale gangbare' en kan leiden tot onduidelijkheid in de toepassing.

17 Entwurf eines Gesetzes zu dem Protokoll 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 - BR-Drs. 404/23 <https://dip.bundestag.de/vorgang/gesetz-zu-dem-protokoll-vom-6-juli-2023-zur-%C3%A4nderung/303088>.

Grensgebied Duitsland - Frankrijk

Fiscale behandeling

Woonstaatheffing, indien voldaan aan definitie 'grensarbeider'.

- Je moet in de Elzas (departement 67 of 68) of Moezel (departement 57) wonen
- Je moet voor een Duits bedrijf in de private sector werken
- Het bedrijf moet gevestigd zijn in de grensstreek (binnen een rechte lijn van 30 km van de Frans-Duitse grens)
- Je moet aan het einde van elke werkdag naar huis terugkeren (met een bagatelregeling van maximaal 45 werkdagen/jaar)¹⁸

Opmerkingen

Dit voorbeeld is interessant omdat het laat zien dat ook de Duitse regering bereid is afspraken in te gaan die zeer verschillen van de afspraken in andere grensregio's. Door de regeling ontstaat een wettelijke status voor "grensregio bewoners" met eigen rechten. Dat zou een onderdeel zijn van een toolbox van instrumenten.

Voor de grens FR-DE zou hier de vraag zijn of de genoemde departementen en territoriale beperkingen nog passen bij de huidige grensoverschrijdende arbeidsmarkt. Tevens dient de werkgever te zijn gevestigd binnen een rechte lijn van 30 km van de grens. Bijvoorbeeld zijn de afstanden die mensen bereid zijn naar hun werkgever te reizen door telework/ remote working groter geworden. Dus wie alleen 2/3 keer per week op kantoor moet zijn, kan ook verder reizen.

Grensgebied Duitsland - Oostenrijk

Fiscale behandeling

Werkstaatheffing, tenzij Grenzgängerregelung (art. 15, lid 6 DBA Deutschland- Österreich), voorwaarden:

1. zijn/haar woonplaats heeft in een staat dichtbij de grens en zijn/haar arbeidsplaats in de andere staat dichtbij de grens en
 2. dagelijks van zijn/haar arbeidsplaats naar zijn/haar woonplaats terugkeert (grenspendelaar).¹⁹
- > Dit wordt bereikt door het feit dat werken en wonen in het grensgebied, maar niet dagelijks pendelen over de grens, vereist is om te voldoen aan de voorwaarden voor de status van grenspendelaar. Krachtens de nieuwe bepaling in artikel 15, lid 6, van de overeenkomst wordt het exclusieve recht om belasting te heffen over salarissen, lonen en soortgelijke beloningen toegewezen aan de woonstaat als de werknemer zijn hoofdverblijf heeft in de woonstaat in de buurt van de grens en zijn dienstbetrekking gewoonlijk in de buurt van de grens uitoefent. Het is niet van belang of de werknemer in het grensgebied van de woonstaat werkt (bv. in het kantoor aan huis) of in dat van de andere overeenkomstsluitende staat (bv. in de bedrijfsruimten van de werkgever).
- Overeenkomstig de eerste zin van punt 8 van het Protocol bij de Overeenkomst omvat de term "dichtbij de grens" de gemeenten waarvan het grondgebied geheel of gedeeltelijk binnen een zone van 30 kilometer aan weerszijden van de grens ligt (grensgebied).
 - De desbetreffende gemeenten worden genoemd in de bijlagen 1 en 2 bij deze Overlegovereenkomst. Als zowel de hoofdverblijfplaats als de plaats van tewerkstelling zich in één van de genoemde

18 <https://www.impots.gouv.fr/international-particulier/questions/tax-treatment-cross-border-workers> (laatst geraadpleegd 15 april 2024).

19 Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Artikel 15 Absatz 6 und Artikel 19 Absatz 1a des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. August 2000 (Erlass des BMF vom 22.12.2023, 2023-O.913.349, BMF-AV Nr. 155/2023)
<https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s2#segmentHeadline4>.

- gemeenten bevindt, wordt in principe voldaan aan de vereisten van de grenspendelregeling.
- 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. in het thuishuizen) of in dat van het andere land (bv. in de gebouwen van de werkgever). Een minimumaantal grensoverschrijdingen is niet vereist.
 - Volgens de tweede zin van punt 8 van het protocol bij de overeenkomst wordt de activiteit normaal uitgeoefend in het grensgebied wanneer de betrokkene niet meer dan 45 werkdagen per kalenderjaar geheel of gedeeltelijk buiten het grensgebied werkt.
 - Naast de limiet van 45 dagen mogen de dagen buiten het grensgebied niet meer bedragen dan 20 procent van de werkelijke werkdagen in het kader van de desbetreffende arbeidsverhouding gedurende een kalenderjaar, overeenkomstig clausule 8, zin 3, van het Protocol bij de Overeenkomst. Bij de berekening van de limiet moeten daarom in een eerste stap alle werkelijke werkdagen worden vastgesteld en in een tweede stap de maximumlimiet van 20 procent worden toegepast.

Opmerkingen

Dit voorbeeld is interessant omdat het laat zien dat ook de Duitse regering bereid is afspraken in te gaan die zeer verschillen van de afspraken in andere grensregio's.

Door de regeling ontstaat een wettelijke status voor "grensregio bewoners" met eigen rechten. Dat zou een onderdeel zijn van een toolbox van instrumenten. Voor de grens NL-DE zou hier de vraag zijn of de 30 Kilometer nog bij de huidige grensoverschrijdende arbeidsmarkt. Bijvoorbeeld zijn de afstanden die mensen bereid zijn naar hun werkgever te reizen door telework groter geworden. Dus wie alleen 2/3 keer per week op kantoor moet zijn, kan ook verder reizen. Interessant is dat Nederland ook een soort grenszone heeft gedefinieerd in verband met de 30% regeling voor buitenlandse werknemers die naar Nederland komen werken. Wie in de grensstreek woont komt niet in aanmerking. En deze wordt gedefinieerd door een afstand van meer dan 150 kilometer hemelsbreed van de Nederlandse grens.²⁰

Grensgebied België - Luxemburg

Fiscale behandeling

Vanaf 2018 kent het Luxemburgs-Belgisch Belastingverdrag een uitzonderingsregel voor grensarbeiders die in de woonstaat werken. In beginsel geldt werkstaatheffing, hierbij vinden geen gevolgen plaats voor zover minder dan 29 dagen thuis wordt gewerkt. Dit is vanaf 1 juli 2023 middels een Avenant verhoogd naar 34 dagen. In het algemeen is er in het begin van de jaren 2000 een systeem ingevoerd waarbij Luxemburg jaarlijks financiële compensatie verleent aan België in het voordeel van Belgische gemeenten met een hoog aantal grensarbeiders die in Luxemburg werkt.²¹

Opmerkingen

Tijdens COVID-19 heeft tijdelijk een volledige uitzondering gegolden voor thuiswerkende grensarbeiders. Interessant is aan dit voorbeeld dat na afschaffing van de COVID-uitzondering een beperkte verhoging van de dagdrempel is ingevoerd. In de Belgische parlementaire stukken wordt het geduid als een verhoging van de 'tolerantieregels'. De tolerantieregel is geënt op incidenteel werk vanuit de woonstaat.

²⁰ Zie: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/buitenland/content/ik-kom-in-nederland-werken-30-procent-regeling-aanvragen#geworven>.

²¹ Kamer • 3e zitting van de 55e zittingsperiode, DOC 55 2158/001.

Grensgebied Frankrijk - Zwitserland

Fiscale behandeling

Op 22 december 2022 bereikten Frankrijk en Zwitserland een wederzijds akkoord: vanaf 1 januari 2023 kan tot 40% van de jaarlijkse werktijd in het thuishkantoor worden gewerkt zonder dat dit gevolgen heeft voor de belastingheffing op inkomsten uit arbeid.²² Deze overeenkomst is in werking getreden op 1 januari 2023.

Voorts wordt in de overeenkomst verduidelijkt wat “telewerken vanuit het woonland” precies inhoudt. Volgens paragraaf 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”. Dit betekent in feite het klassieke thuishkantoor in de woonplaats, buiten de bedrijfsruimten van de werkgever.

Werknemers die onder de bijzondere regeling voor grensarbeiders vallen (in het kader van de bijzondere overeenkomst van 11 april 1983 voor de kantons Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Land, Vaud, Valais, Neuchâtel en Jura, als bedoeld in artikel 17, lid 4, van de overeenkomst tussen Frankrijk en Zwitserland ter voorkoming van dubbele belasting) mogen, zonder dat hun status van grensarbeider ter discussie wordt gesteld, gedurende maximaal 40% van hun jaarlijkse werktijd thuis werken voor een werkgever in de andere staat. Mits deze grens van 40% wordt gerespecteerd, blijven ze onderworpen aan de belasting in hun woonstaat.

Het kanton Genève vormt hierop een uitzondering, omdat er sinds 1973 een speciale overeenkomst van kracht is. In het bijzonder zijn grensarbeiders die in Frankrijk wonen (alleen voor degenen die in de departementen Ain en Haute Savoie wonen) en in het kanton Genève werken, in Zwitserland onderworpen aan bronbelasting op hun volledige Zwitserse salaris. Grenspendelaars die in het kanton Genève werken, kunnen nu tot 40% van hun jaarlijkse werktijd vanuit hun kantoor in Frankrijk werken, zonder dat dit hun status van grenspendelaar verandert en dus een wijziging in de belasting op hun salaris veroorzaakt. In dit geval blijft het volledige salaris vanuit Zwitserland onderworpen aan de Zwitserse bronbelasting. Als ze de drempel van 40% overschrijden, zal dit een nadelig effect hebben op hun status van grensarbeider of zal deze verloren gaan.

Voor andere werknemers die niet voldoen aan de voorwaarden voor de toepassing van de status van grensarbeider en die onder de bepalingen van de belastingverdrag tussen Frankrijk en Zwitserland vallen, bepaalt de nieuwe wederzijdse overeenkomst dat de werkzaamheden die de werknemer in het thuishkantoor verricht voor zijn werkgever die in het andere overeenkomstsluitende land woont, belast blijven in het land van de werkgever, op voorwaarde dat ze niet meer dan 40% van de arbeidstijd per kalenderjaar uitmaken. In ruil voor het behoud van het recht om inkomsten uit arbeid in het land van de werkgever te belasten, wordt voorzien in een passende compensatie ten gunste van het woonland van de werknemer. Het onderhandelde resultaat lijkt een evenwichtige oplossing die rekening houdt met de fiscale belangen van beide staten en van de betrokken gemeenten en kantons.

22 Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden der Schweiz und Frankreichs über die Modalitäten der Regelung für die Ausübung von Telearbeit im Rahmen des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht, te raadplegen via <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/international-laender/sif/frankreich.html#1768690622> (laatst geraadpleegd 17 april 2024). Zie voor een bruikbare beslisboom t.a.v. de toepassingsvoorwaarden: <https://www.bdo.ch/de-ch/publikationen/fachartikel/dauerhafte-steuerregelung-fur-homeoffice-zwischen-der-schweiz-und-frankreich> (laatst geraadpleegd 17 april 2024).

Opmerkingen

Dit voorbeeld is interessant omdat het laat zien dat ook de Franse regering bereid is afspraken in te gaan die zeer verschillen van de afspraken in andere grensregio's. Wegens de samenhang van de thuiswerkregeling met de bestaande grensgangerregeling, ontstaat een wettelijke status voor "grensregio bewoners" met eigen rechten. De grensregio is afgebakend door het expliciet noemende van bepaalde kantons. Vanwege de kantonale (fiscale) structuur in Zwitserland is dit kenmerkend voor deze bilaterale relatie. Mits de grens van 40% gerespecteerd wordt, geldt een woonstaatheffing.

Deze regeling is ook interessant aangezien een percentage van de jaarlijkse werktijd wordt gehanteerd (40%) in de zin van toelaatbare thuiswerktijd. Andere regeling bevatten een aantal dagen-maximum, bv. 34-dagen. Voorts verdient deze regeling aandacht aangezien het een definitie van thuiswerken bevat, waar andere regelingen een dergelijke definitie missen.

De regeling bevat een compensatieregeling t.a.v. andere werknemers die niet voldoen aan de voorwaarden voor de toepassing van de status van grensarbeiders. De werkzaamheden die deze werknemer in het thuishkantoor verricht, blijven belast in het land van de werkgever, op voorwaarde dat ze niet meer dan 40% van de arbeidstijd per kalenderjaar uitmaken. In ruil voor het behoud van het recht om inkomsten uit arbeid in het land van de werkgever te belasten, wordt voorzien in een passende compensatie ten gunste van het woonland van de werknemer.

De aanvullende overeenkomst introduceert ook een nieuwigheid. Het gaat met name om de automatische uitwisseling van salarisgegevens voor personen die in een verdragsluitende staat wonen en voor een werkgever in de andere verdragsluitende staat werken.

Grensgebied Duitsland - Zwitserland

Fiscale behandeling

Art. 15a Belastingverdrag Duitsland-Zwitserland behelst een specifieke grenswerker-regeling. Para 1 stelt dan dat salarissen, lonen en soortgelijke beloningen ontvangen door een grensarbeider uit een dienstbetrekking mogen worden belast in de woonstaat. Bij wijze van schadeloosstelling mag de Staat waar de arbeid wordt verricht een bronbelasting heffen op deze beloningen. Deze belasting mag 4,5 percent van het brutobedrag van de beloning niet overschrijden, indien het inwonerschap wordt aangetoond door een officiële verklaring, afgegeven door de bevoegde belastingautoriteit van de woonstaat.

Para 2 stelt dat een grensarbeider in de zin van lid 1 is iedere in een overeenkomstsluitende staat woonachtige persoon die zijn arbeidsplaats in de andere overeenkomstsluitende staat heeft en van daaruit regelmatig naar zijn woonplaats terugkeert. Indien deze persoon niet aan het einde van elke werkdag naar zijn woonplaats terugkeert, houdt hij pas op grensarbeider te zijn wanneer hij in het gehele kalenderjaar wegens zijn werk niet meer dan 60 werkdagen naar zijn woonplaats terugkeert.

Belastingplichtige dient hiertoe echter over een zogenoemde Grenzgängerbewilligung (Ausweis G) te beschikken. Mensen die dagelijks of minstens wekelijks van Zwitserland naar hun thuisland (Duitsland) pendelen, krijgen een vergunning voor grensoverschrijdend woon-werkverkeer, ook wel G-vergunning genoemd. Deze vergunning is maximaal 5 jaar geldig bij een vaste aanstelling en wordt verlengd als het dienstverband wordt voortgezet. De werkgever vraagt de vergunning aan voordat de nieuwe werknemer begint te werken, bij het bevoegde kantonale kantoor.

Opmerkingen

Dit voorbeeld is interessant omdat het laat zien dat ook de Duitse regering bereid is afspraken aan te gaan die zeer verschillen van de afspraken in andere grensregio's. Deze grensgangerregeling behelst namelijk een woonstaatheffing – mits voldaan aan de voorwaarden – gecombineerd met een compenserende bronstaatheffing van maximaal 4.5 procent. Compensatie van het verlies aan belastinginkomsten t.g.v. de woonstaatheffing, vindt dus plaats ten behoeve van de bronstaat middels een compenserende heffing.

Teneinde van de woonstaatheffing gebruik te kunnen maken, behelst de grenswerkerregeling een strikte omschrijving van de term 'grenswerker', zoals neergelegd in para 2 waarbij een maximumaantal dagen van geen grensoverschrijding plaatsvindt (60 dagen). In een dergelijk geval vervalt aanspraak op de grenswerkerregeling, en dus de woonstaatheffing.

Voorts is deze regeling belangwekkend aangezien aanspraak op de grensgangerregeling is ingeperkt middels een zogenoemde Grenzgängerbewilligung. Naast een beperking in de subjectieve werkingssfeer (grenswerker, i.e. 60 dagen), behelst de regeling dus ook een formele inperking (Grenzgängerbewilligung).

Grensgebied Duitsland - België

Fiscale behandeling

Het belastingverdrag Duitsland-België bevat een overeenkomst voor grenspendelaars, volgens welke de arbeidsinkomsten van grenspendelaars alleen belast kunnen worden in hun woonland. Volgens art. 15, para 3, onder 1 Belastingverdrag Duitsland-België is namelijk het loon/salaris, of andere beloningen, verkregen door personen die in de grenszone werken en in de grenszone van de andere staat wonen, waar zij normaal dagelijks terugkeren, slechts in de woonstaat belast. Para 11 van het protocol bij het verdrag stelt vervolgens dat de grenszone aan weerszijden van de gemeenschappelijke grens van beide staten wordt bepaald door een denkbeeldige op een afstand van 20 kilometer van de grens getrokken lijn, met dien verstande dat de gemeenten die door deze denkbeeldige lijn worden doorsneden, in de grenszone worden opgenomen.

Er zijn momenteel echter geen speciale regels voor grensoverschrijdend thuiswerken. Thuiswerk voor grenspendelaars is daarom slechts in beperkte mate mogelijk zonder hun status als grenspendelaar in gevaar te brengen.

Opmerkingen

Dit voorbeeld is interessant omdat het laat zien dat ook de Duitse regering bereid is afspraken in te gaan die zeer verschillen van de afspraken in andere grensregio's. Er ontbreekt echter (vooralsnog) een regeling voor thuiswerken over de grens. Door de grenswerkerregeling ontstaat een wettelijke status voor "grensregio bewoners" met eigen rechten. Dat zou een onderdeel zijn van een toolbox van instrumenten. Voor de grens DE-BE zou hier de vraag zijn of de 20 kilometer nog passen bij de huidige grensoverschrijdende arbeidsmarkt. Bijvoorbeeld zijn de afstanden die mensen bereid zijn naar hun werkgever te reizen door telework groter geworden. Dus wie alleen 2/3 keer per week op kantoor moet zijn, kan ook verder reizen.

Grensgebied Luxemburg - Frankrijk

Fiscale behandeling

Het Belastingverdrag tussen Frankrijk en Luxemburg stamt uit 2018 en is inwerking getreden vanaf 2019. In beginsel geldt werkstaatheffing, waarbij een drempel (tolerentiedrempel) is voorzien voor zover minder dan 29 dagen vanuit de woonstaat wordt gewerkt. Deze is vanaf 1 januari 2023 verhoogd per Avenant naar 34 dagen, mede op aandringen van Luxemburg in lijn met de bepaling met België. In het Avenant is 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.

Opmerkingen

Dit voorbeeld is interessant aangezien expliciet een herzieningsclausule is opgenomen. Het amendement naar een 34-dagendrempel wordt gezien als tijdelijke oplossing, waarbij Frankrijk de mogelijkheid voor een ruimere bepaling openlaat – bijvoorbeeld met inspiratie van de regeling tussen Frankrijk en Zwitserland. Als voorwaarde wordt gesteld het evenwicht tussen de administratieve situatie van grensarbeiders en bescherming van de belangen van de Schatkist. Een compensatieregeling wordt hierbij dus genoemd.²³

Grensgebied Nederland - België

Fiscale behandeling

Het Belastingverdrag Nederland-België van 1970²⁴ kende een apart statuut voor grensarbeiders. Voor grensarbeiders in de grensstreek, die dagelijks of ten minste eenmaal per week terugkeert, gold woonstaatheffing.

Als grensstreek werd volgens het Protocol gedefinieerd:

- Nederland: het gebied dat ten zuiden wordt begrensd door de Nederlands-Belgische grens en ten noorden door Grevelingen, Krammer, Volkerak, Hollandsch Diep, Dordtsche Kil, Merwede, Maas tot Gennepe, Spoorlijn van Gennepe naar het oosten tot aan de Duitse grens.
- België: het gebied dat ten noorden wordt begrensd door de Belgisch-Nederlandse grens en ten zuiden door een denkbeeldige kortste lijn die de volgende gemeenten verbindt: Oostende, Brugge, Tielt, Oudenaarde, Aalst, Mechelen, Leuven, Tienen, Landen, Borgworm (Wareme), Luik (Liège), Verviers, Eupen, Raeren.
- Gemeenten die in de denkbeeldige snijlijn vallen, worden in zijn geheel meegenomen in de definitie van grensstreek.

In het Protocol werd uitgezonderd de groep personen met de Nederlandse nationaliteit en na 1 januari 1970 naar België zijn verhuisd.

Opmerkingen

Tussen Nederland en België heeft in het verleden reeds een grensarbeider-bepaling in het Belastingverdrag gegolden. Uit de Memorie van Toelichting²⁵ blijkt dat de Belgische delegatie zeer veel gewicht aan de regeling gaf, nu er meer grensarbeiders vanuit België naar Nederland komen dan andersom. Om misbruik te voorkomen worden naar na 1 januari 1970 België verhuizende Nederlanders die in Nederland blijven werken uitgesloten.

²³ Rapport n° 381 (2023-2024), déposé le 6 mars 2024.

²⁴ Tractatenblad 1970, nr. 192.

²⁵ Kamerstukken II, 1970-1971, 11 132, nr. 1.

De context Nederland – België - Duitsland

Om de verschillende fiscale opties te kunnen verkennen is naast inspiratie uit andere grensgebieden goed om de context wat betreft grenspendel tussen Nederland, België en Duitsland nader te duiden.

Grenspendel

Er zijn tussen Nederland, België en Duitsland ruim 105 duizend grensarbeiders actief. Hierbij vindt ruim 84 duizend van de pendel vanuit België en Duitsland naar Nederland plaats.²⁶ Het aantal grensarbeiders stijgt gemiddeld over de jaren heen, maar kent een afvlakking tot een daling sinds 2018. Waar de pendelstromen naar Nederland toe relatief stabiel blijven, dalen deze licht vanuit Nederland. Hierbij moet in ogenschouw worden genomen dat veel grensarbeiders die in België en Duitsland wonen de Nederlandse nationaliteit hebben. Uit CBS data blijkt dat voor 2021 gold dat 42% van de grensarbeiders van Duitsland naar Nederland de Nederlandse nationaliteit hebben, voor grensarbeiders van België naar Nederland was dat zelfs 55%.²⁷ Dit is ten dele te verklaren door de huizenprijzen en de Nederlanders die hierdoor over de grens zijn gaan wonen. Het aantal grensarbeiders van België naar Nederland met de Nederlandse nationaliteit is gestegen met 2% van 2010 naar 2021.²⁸ Andersom is het aantal grensarbeiders van België naar Nederland met de Belgische nationaliteit gedaald met ruim 7,5% tussen 2010 en 2021.²⁹ Wanneer naar de grenspendel vanuit Duitsland naar Nederland wordt gekeken dan is het aantal grensarbeiders met de Nederlandse nationaliteit gestegen met 1,5% in de jaren 2010-2021.³⁰ Het aantal grensarbeiders met de Duitse nationaliteit is echter gedaald met 45% van 2010 naar 2021.³¹ Deze verhuismotieven lijken derhalve het beeld wat betreft de 'klassieke vorm' van grensarbeid te vertroebelen.

26 <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2024/13/ruim-86-duizend-mensen-werken-in-nederland-en-wonen-in-duitsland-of-belgie> (laatst geraadpleegd 16 april 2024).

27 CBS, Grensdata, <https://opendata.grensdata.eu/#/InterReg/nl/>

28 22.850 BE-NL grensarbeiders met de Nederlandse nationaliteit in 2010 naar 23.320 in 2021.

29 16.400 BE-NL grensarbeiders met de Belgische nationaliteit in 2010 naar 15.130 in 2021.

30 17.500 DE-NL grensarbeiders met de Nederlandse nationaliteit in 2010 naar 17.770 in 2021

31 24.170 DE-NL grensarbeiders met de Duitse nationaliteit in 2010 naar 13.240 in 2021.

Tabel 1: Grenspendel in 2021, Bron: CBS 2024

Werkregio	Woonplaats		
	België	Duitsland (NRW & NDS)	Nederland
Nederland	42.140	43.970	
Noord-Nederland	190	2.950	
Oost-Nederland	1.020	15.940	
West-Nederland	8.410	5.360	
Zuid-Nederland	31.640	18.570	
Noordrijn-Westfalen	4.810		6.820
Düsseldorf	250		2.340
Köln	4.490		3.070
Münster	20		1.200
Detmold	10		50
Arnsberg	40		170
Nedersaksen	40		1080
Branschweig	10		10
Hannover	20		30
Lüneburg	0		20
Weser-Ems	20		1.020
België		1.350	11.840
Brussel		170	440
Vlaanderen		440	11.080
Wallonië		730	320

Het regionaal belang van grensarbeid

Vanuit het Nederlands nationaal perspectief is de omvang van het aantal grensarbeiders in de totale arbeidsmarkt zeer beperkt. Het perspectief is echter van belang. Als nader wordt ingezoomd op arbeidsmarktregio's, dan geldt bijvoorbeeld voor Zeeuwsch-Vlaanderen dat ruim 4,5% van de werknemers uit België komt. Voor Zuid-Limburg is dat zo'n 4%, waarbij voor Noord-Limburg geldt dat zo'n 5% uit Duitsland komt. Uit gesprekken met bedrijven in de grensstreek blijkt dat het aandeel grensarbeiders veelal kan variëren van 10% tot zelfs gevallen van 50%.³²

Vanuit Europees perspectief bezien vormt het Nederlands-Belgisch-Duits grensgebied van de Euregio Scheldemond tot en met de Euregio Maas-Rijn een macroregio wat betreft grensarbeid.³³ Zo'n 8% van het totale grensarbeid in de Europese Unie vindt plaats in deze zogenoemde Maas-Rijn regio. In vergelijking met veel Europese binnengrenzen, kent het grensgebied tussen het zuiden van Nederland, noorden van Vlaanderen en de regio rondom Aken dus een sterke concentratie van grensarbeid.

³² <https://crossborderitem.eu/grensoverschrijdend-thuiswerken-faciliteren/>

³³ Hassan E., S. L. (2023). Annual Report on Intra-EU Labour Mobility 2022. Luxembourg: Publications Office of the European Union. doi:doi:10.2767/560178

Cijfers betreffende telewerken

Nederland kent het hoogste aandeel van telewerkers in de Europese Unie. Zo'n 55% van de arbeiders werkt weleens hybride. Ook België en Duitsland kennen cijfers boven het Europees gemiddelde. Deze cijfers zijn ook na de COVID-19 crisis hoog gebleven, ook in vergelijking tot het gemiddelde voor COVID-19.

Tabel 2: Telewerk als percentage van totale werkgelegenheid, Bron: EU-LFS, 2023

Periode: 2022	Gewoonlijk	Soms	Nooit
EU gemiddelde	10.1	12.4	77.6
België	16.4	19.0	64.5
Duitsland	14.5	9.6	75.8
Nederland	15.6	37.4	47.1

Periode: 2021	Gewoonlijk	Soms	Nooit
EU gemiddelde	13.4	10.6	75.9
België	26.2	13.7	60.2
Duitsland	17.2	7.7	75.1
Nederland	22.5	31.3	46.1

Als nader wordt gekeken naar de omvang en ontwikkeling van telewerken door grensarbeiders specifiek dan zijn er inschattingen gemaakt op basis van European Labour Force data dat het aandeel grensarbeiders in de Europese Unie dat nooit thuiswerkt met 12 procentpunten is gedaald van 2019 naar 2021. Andersom is het aantal grensarbeiders dat gewoonlijk telewerkt van 2019 op 2021 gestegen met 10 procentpunten.³⁴ Ook specifiek bij grensarbeiders ligt op basis van cijfers over 2021 het aandeel van telewerken hoger in het gebied van de Benelux Unie met omringende landen in vergelijking met het Europees gemiddelde.³⁵ Daarmee lijkt de problematiek zowel vanuit het perspectief van de omvang van grensarbeiders als de omvang van telewerken in het gebied van de Benelux landen inclusief diens buurlanden relatief prangend te zijn.

Uitzonderingen voor de grensstreek: Grensarbeiders onder de minimis-regelingen

Tussen Nederland, België en Duitsland concentreert grensarbeiders zich in grote mate in de grensstreek.³⁶ De Duits-Oostenrijkse regeling laat zien dat het mogelijk is om de grensarbeider of de grensstreek een aparte wettelijke status te geven. In dit geval gelden bepaalde regels voor werknemers/werkgevers die in een zone van 30 kilometer langs de grens wonen. Voor grensarbeiders in deze zone gelden de 'normale' fiscale regels niet, en ook niet de regels over de bijdragen voor de sociale zekerheid, maar wordt een uitzonderingspositie bepaald. Dat is een uiterst interessante constructie. De vraag is, wat zou de reden zijn voor nationale regeringen om dit soort uitzonderingen voor bepaalde grenszones toe te laten en zijn er indicatoren die laten zien of een dergelijke regel verstandig is. Een goed argument kan zijn omdat het leven van de grensarbeider en de werkgevers makkelijker en de grensoverschrijdende arbeidsmarkt aantrekkelijker wordt. Desalniettemin geldt voor een nationale regering steeds de vraag of uitzonderingen en derogaties van nationale wetgeving niet ongewenste andere

34 Dewispelaere, F., Cross-border workers working from home: a quantitative approach, 2022

35 Voor cijfers over 2022 is een dataverzoek gedaan binnen de European Labour Force Survey. Dit verzoek staat nog uit.

36 CBS, Internationaliseringsmonitor 2024-I België, 2024.

effecten met zich mee brengen, zoals budgettaire vraagstellingen. Een argument om te bepalen of een uitzonderingsregel kan, stelt prof. dr. Joachim Beck, Rector van de Fachhochschule Kehl, “derogation clauses” voor grensregio’s voor. Hierbij wordt het principe van “de minimis”³⁷, zoals dat bijvoorbeeld wordt toegepast in het kader van de Europese staatssteunregels. Steun die verstrekt wordt op basis van een de-minimisverordening, heeft volgens de Europese Commissie maar beperkt effect op het handelsverkeer tussen lidstaten. De minimis-steun vormt daarom geen staatssteun en is dan ook vrijgesteld van de aanmeldingsplicht bij de Europese Commissie.³⁸

Joachim Beck ziet hier ook een kans voor eenvoudige uitzonderingsregels voor grensgebieden. Hij koppelt het idee van de minimis aan het principe van horizontale subsidiariteit.

“The term “horizontal subsidiarity” means in this respect, that with regards to cross-border policy-issues the “smaller” cross-border unit should have the possibility to solve a problem or handle a question prior to the intervention of the “bigger” national jurisdiction. This would then require that the smaller unit will become enabled by the provision of the necessary legal flexibility: experimental and opening clauses in thematic regulations and exemptions based on de minimis rules, allowing for diverging solutions to be developed „bottom-up“ in the border area compared to the national context (whenever a cross-border phenomenon does not exceed a certain level of magnitude – e.g. 5 % of the population being commuters, 3 % of the students studying at the neighbouring university, 2 % of patients asking for medical treatment with a doctor beyond the border – an execution to the national rules will be allowed).”

In feite zou deze aanpak interessant zijn voor bepaalde regels op het gebied van grensarbeid. Gezien de huidige getallen van grenspendel tussen NL-DE of NL-BE zou de minimis zeker van toepassing kunnen zijn. De verschuivingen wat de fiscale inkomsten betreft zijn zeker niet van een orde, die de nationale begroting bedreigt. In Noord-Limburg en Zeeuws-Vlaanderen is het hoogste percentage werknemers te vinden die wonen in Duitsland of België. In Noord-Limburg kwam ruim 5 procent van de werknemers uit Duitsland, een percentage dat flink hoger ligt dan het landelijk gemiddelde van 0,5 procent.³⁹ De grenspendel in de Nederlandse grensstreek valt dus qua cijfers ruim onder het idee van de minimis. Vervolgens is het inrichten van een grenszone of een grensarbeidersdefinitie met bepaalde uitzonderingsregels een interessante optie.

Fiscale optie 1a: de minimis regeling

Zoals hiervoor uiteengezet, laat o.a. de Duits-Oostenrijkse regeling zien dat het mogelijk is om de grensarbeider of de grensstreek een aparte wettelijke status te geven. In dit geval gelden bepaalde regels voor werknemers/werkgevers die in een zone van 30 kilometer langs de grens wonen. Voor grensarbeiders in deze zone gelden de ‘normale’ fiscale regels niet, en ook niet de regels over de bijdragen voor de sociale zekerheid, maar wordt een uitzonderingspositie bewerkstelligd.

Teneinde budgettaire implicaties (derving) voor de woonstaat zoveel mogelijk te beperken, wordt hierbij veelal een de minimis -regel gehanteerd. Tot een bepaald aantal thuiswerkdagen (bv. 34 als ‘bagatel’) blijft het heffingsrecht bij de werkstaat. Deze de minimis -regel expliciteert dat een belastinginkomstenderving van dergelijk kleine omvang als acceptabel wordt gezien door beide staten, met name de werkstaat. Gezien de huidige getallen van grenspendel tussen NL-DE of NL-BE

37 Beck, Joachim (2022), Horizontal Integration. An Administrative Science Perspective on Cross-Border Cooperation in Europe, p. 124.

38 Het principe wordt bijvoorbeeld toegelicht op de site van Europa Decentraal,

zie <https://europadecentraal.nl/onderwerp/staatssteun/vrijstellingsmogelijkheden/de-minimis/>

39 CBS, Grensdata, 2024.

zou de de minimis van toepassing kunnen zijn. De verschuivingen wat de fiscale inkomsten betreft zijn zeker niet van een orde, die de nationale begroting bedreigt.

Ten aanzien van het aantal te hanteren dagen onder de de minimis-regel, zijn toch enkele verschillen waar te nemen. De regeling Duitsland-Luxemburg stelt dat sprake is van werkstaatheffing, voor zover minder dan 34 dagen wordt thuisgewerkt. Interessant in dit verband is het volgende. Om ervoor te zorgen dat niet elke activiteit, zelfs een zeer korte activiteit, ertoe leidt dat een werkdag als een 'schadelijke' werkdag wordt geteld, bepaalt een nieuw Protocol nr. 9 bij de Overeenkomst 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 30 minuten in deze staat of gebied verricht. Bovendien bepaalt een nieuw Protocol nr. 10 bij de Overeenkomst dat werkdagen in de zin van deze bepaling werkdagen zijn waarop de werknemer daadwerkelijk zijn werk verricht en waarvoor hij een beloning ontvangt, en dat een activiteit ook wordt uitgevoerd door middel van betaalde wachtdiensten.

De regeling België-Luxemburg voorziet in een *de minimis* van 34 dagen. In de Belgische parlementaire stukken wordt het geïdentificeerd als een verhoging van de 'tolerantieregule'. De tolerantie-regule is geënt op incidenteel werk vanuit de woonstaat. De regeling Frankrijk-Zwitserland is interessant aangezien een percentage van de jaarlijkse werktijd wordt gehanteerd (40%) in de zin van toelaatbare thuiswerktijd. Andere regelingen bevatten een aantal dagen-maximum, bv. 34-dagen.

Het Belastingverdrag tussen Frankrijk en Luxemburg hanteert drempel (tolerantieregule) van 34 dagen vanuit de woonstaat wordt gewerkt. Deze is vanaf 1 januari 2023 verhoogd per Avenant naar 34 dagen, mede op aandringen van Luxemburg in lijn met de bepaling met België. In het Avenant is 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. Het amendement naar een 34-dagendrempel wordt gezien als tijdelijke oplossing, waarbij Frankrijk de mogelijkheid voor een ruimere bepaling openlaat – bijvoorbeeld met inspiratie van de regeling tussen Frankrijk en Zwitserland. Dit voorbeeld is interessant aangezien expliciet een herzieningsclausule is opgenomen. Zoals hiervoor gesteld, kan de 'houdbaarheid' van een de minimis-regule vragen opwerpen ten aanzien van de budgettaire houdbaarheid, ofwel hoeveel belastinginkomsten derft de woonstaat door akkoord te gaan met een volledige werkstaatheffing voor thuiswerkdagen? Dit hangt mede af van de richting, en omvang, van de stroom aan grenswerkers. Dit verdient nadere onderbouwing middels data, zoals gepubliceerd door het CBS voor NL-DE en NL-BEL. Anderzijds kan de vraag rijzen in hoeverre bijvoorbeeld 34 dagen thuiswerken – op jaarbasis – reëel is gezien de veranderende arbeidsomstandigheden.

Het verdient opmerking dat ook sprake kan zijn van een de minimis-regel (bagatelgrens) ten aanzien van het aantal dagen dat jaarlijks niet wordt terugkeert naar huis (terwijl werkende in het andere land) en daarmee de belastingplichtige niet kwalificeert voor toepassing van de grensarbeidersregeling. De regeling Duitsland-Frankrijk stelt namelijk dat een 'grensarbeider' aan het einde van elke werkdag naar huis terugkeert (met een maximum van niet-terugkeerdagen van 45 werkdagen per jaar). De regeling Duitsland-Oostenrijk daarentegen voorziet in een de minimis-regel (bagatelgrens) ten aanzien van het aantal dagen – onder de grensgangerregeling – van niet meer dan 45 werkdagen per kalenderjaar geheel of gedeeltelijk buiten het grensgebied werken. Naast de limiet van 45 dagen mogen de dagen buiten het grensgebied niet meer bedragen dan 20 procent van de werkelijke werkdagen in het kader van de desbetreffende arbeidsverhouding gedurende een kalenderjaar.

Hoe een grenszone zou kunnen uitzien wat de fiscaliteit van grensarbeiders en de bijdragen voor de sociale zekerheid betreft, wordt verder besproken onder optie 3 t.a.v. het onderscheid tussen transnationale arbeid en grensarbeid. Of in die gevallen sprake dient te zijn van volledige woonstaatheffing, dan wel volledige werkstaatheffing, verdient nadere afstemming in relatie tot de specifieke bilaterale relatie, bv. het aantal grenspendelaars.

Fiscale optie 1b: synchronisatie naar Europese kaderovereenkomst

Synchronisatie tussen sociale zekerheid en fiscaliteit – in lijn met de Europese kaderovereenkomst – is geïmplementeerd in het belastingverdrag tussen Duitsland en Zwitserland. Voor grenspendelaars heeft thuiswerken daarmee geen invloed op de toepassing van het belastingverdrag tussen Duitsland en Zwitserland, zolang de bovengrens van 49,9% van de werktijd in het thuishkantoor niet wordt overschreden. Dit betekent dat zolang minder dan de helft van de werktijd in het woonland wordt verricht, de normale regels voor de belasting van grenspendelaars van toepassing zijn.

Teneinde een te groot toepassingsbereik van deze regeling – en de budgettaire implicaties – in te perken, is het personele toepassingsbereik van deze regeling strikt omschreven. De belastingplichtige dient namelijk over een zogenoemde Grenzgängerbewilligung (Ausweis G) te beschikken. Dit is vastgelegd in art. 15a, para 2 Belastingverdrag Duitsland-Zwitserland. Para 2 stelt dat een grensarbeider in de zin van lid 1 iedere in een overeenkomstsluitende staat woonachtige persoon is die zijn arbeidsplaats in de andere overeenkomstsluitende staat heeft en van daaruit regelmatig naar zijn woonplaats terugkeert. Indien deze persoon niet aan het einde van elke werkdag naar zijn woonplaats terugkeert, houdt hij pas op grensarbeider te zijn wanneer hij in het gehele kalenderjaar wegens zijn werk niet meer dan 60 werkdagen naar zijn woonplaats terugkeert. Een belastingplichtige verliest zijn/haar status als grensarbeider – en kan daarmee niet langer aanspraak maken op de grensgangerregeling - als hij/zij dus meer dan 60 werkdagen per jaar niet naar zijn woonplaats terugkeert.

Het interessante aan deze regeling is dat de bronstaat (waar het werk wordt verricht) – bij wijze van compensatie – een bronbelasting mag heffen op het loon/salaris van de grenswerker. Deze 'compenserende heffing' mag maximaal 4,5% bedragen van het brutobedrag (indien het inwonerschap wordt aangetoond door een officiële verklaring, afgegeven door de bevoegde belastingautoriteit van de woonstaat). Bij het beoordelen van de haalbaarheid van een dergelijke synchronisatie, gecombineerd met een compenserende heffing, dienen ook de cijfers t.a.v.

grenspendelaars in acht worden genomen.⁴⁰ Het aantal werknemers dat in 2021 uit België en Duitsland naar Nederland kwam om te werken, was veel groter dan het aantal dat in omgekeerde richting pendelde. Vanuit Nederland werkten bijna 7 duizend werknemers in de Duitse deelstaat Noordrijn-Westfalen, 1 duizend in Nedersaksen en 11 duizend in Vlaanderen. In Wallonië werken zeer weinig mensen uit Nederland. Het aantal grenspendelaars van Nederland naar België is sinds 2017 licht gedaald. Deze cijfers zullen bij de vormgeving van een dergelijke synchronisatie, gecombineerd met een compenserende heffing – neergelegd in een protocol bij het belastingverdrag – worden betrokken.

Deze synchronisatie is juridisch te verankeren in de protocollen bij de door Nederland gesloten bilaterale verdragen. Ieder verdrag – met de buurlanden – verdient hiertoe dus aanpassing, hoewel het toevoegen van het protocol – in de regel – sneller verloopt dan heronderhandeling van het gehele verdrag, zoals hiervoor uiteengezet. Door deze regeling is sprake van synchronisatie tussen sociale zekerheid en fiscaliteit, aangezien voor beide domeinen het percentage van 49,9% thuiswerktijd wordt gehanteerd. Discoördinatie ingeval van thuiswerken over de grens wordt hiermee vermeden, in lijn met het Nederlands fiscaal verdragsbeleid, zoals hiervoor besproken.

Fiscale optie 2: Grenzgänger-regelung met woonstaatheffing

Het belastingverdrag Duitsland-Oostenrijk is een interessant geval als het gaat om een grenswerkregeling waaronder een exclusieve woonstaatheffing geldt. De personele reikwijdte van deze regeling van woonstaatheffing – en dus het mitigeren van budgettaire implicaties – wordt bereikt via een strikte definitie van de term Grenzgänger (art. 15, lid 6 van het verdrag). Een grensganger is namelijk iemand die zijn/haar woonplaats heeft in een staat dichtbij de grens en zijn/haar arbeidsplaats in de andere staat dichtbij de grens en dagelijks van zijn/haar arbeidsplaats naar zijn/haar woonplaats terugkeert (grenspendelaar). Krachtens de nieuwe bepaling in artikel 15, lid 6, van het belastingverdrag wordt het exclusieve heffingsrecht over salarissen, lonen en soortgelijke beloningen toegewezen aan de woonstaat als de werknemer zijn hoofdverblijf heeft in de woonstaat in de buurt van de grens en zijn dienstbetrekking gewoonlijk in de buurt van de grens uitoefent.

Overeenkomstig de eerste zin van punt 8 van het Protocol bij de Overeenkomst omvat de term “dichtbij de grens” de gemeenten waarvan het grondgebied geheel of gedeeltelijk binnen een zone van 30 kilometer aan weerszijden van de grens ligt (grensgebied). De desbetreffende gemeenten worden genoemd in de bijlagen 1 en 2 bij deze Overlegovereenkomst. Als zowel de hoofdverblijfplaats als de plaats van tewerkstelling zich in één van de genoemde gemeenten bevindt, wordt in principe voldaan aan de vereisten van de grenspendelregeling.

De activiteit moet echter 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. in het thuiskantoor) of in dat van het andere land (bv. in de gebouwen van de werkgever). Een minimumaantal grensoverschrijdingen is dus niet vereist. Volgens de tweede zin van punt 8 van het

⁴⁰ <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2024/13/ruim-86-duizend-mensen-werken-in-nederland-en-wonen-in-duitsland-of-belgie> (laatst geraadpleegd 16 april 2024).

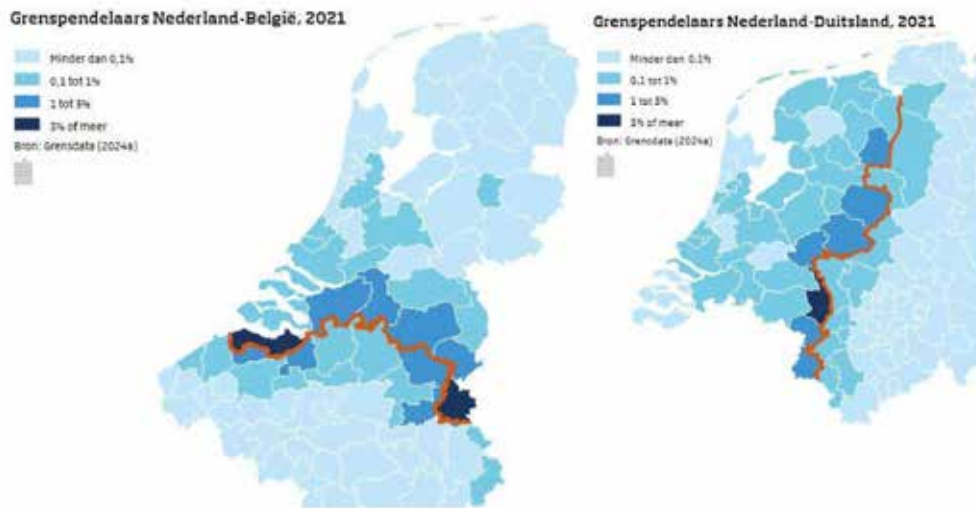
protocol bij de overeenkomst wordt de activiteit normaal uitgeoefend in het grensgebied wanneer de betrokkene niet meer dan 45 werkdagen per kalenderjaar geheel of gedeeltelijk buiten het grensgebied werkt. Naast de limiet van 45 dagen mogen de dagen buiten het grensgebied niet meer bedragen dan 20 procent van de werkelijke werkdagen in het kader van de desbetreffende arbeidsverhouding gedurende een kalenderjaar, overeenkomstig clause 8, zin 3, van het Protocol bij de Overeenkomst. Bij de berekening van de limiet moeten daarom in een eerste stap alle werkelijke werkdagen worden vastgesteld en in een tweede stap de maximumlimiet van 20 procent worden toegepast.

Door de regeling ontstaat een wettelijke status voor “grensregio bewoners” met eigen rechten. Voor grensarbeiders in deze zone gelden de ‘normale’ fiscale regels niet, en ook niet de regels over de bijdragen voor de sociale zekerheid, maar wordt een uitzonderingspositie bepaald.

Uitvoeringstechnisch is dit een lastige regeling, met name t.a.v. 30 km-grens en de 45 dagen-grens. Ten aanzien van de 30 km-grens rijst de vraag of de 30 km-grens nog past bij de huidige grensoverschrijdende arbeidsmarkt. Bijvoorbeeld zijn de afstanden die mensen bereid zijn naar hun werkgever te reizen door telework groter geworden, ofwel ‘remote working’. Dus wie alleen 2/3 keer per week op kantoor moet zijn, kan ook verder reizen. Ten aanzien van de 45-dagen grens is de vraag in hoeverre dit door belastingautoriteiten effectief kan worden gemonitord. Naast de limiet van 45 dagen mogen de dagen buiten het grensgebied niet meer bedragen dan 20 procent van de werkelijke werkdagen in het kader van de desbetreffende arbeidsverhouding gedurende een kalenderjaar. Op welke wijze wordt vastgesteld of de belastingplichtige binnen of buiten het grensgebied werkt? Dit lijkt hiermee een fraudegevoelige regeling. Zie bijvoorbeeld onderstaande figuur, ten aanzien van grenspondelaars Nederland-België en Nederland Duitsland.⁴¹ De vergaarde data betreft grenspondelaars ingedeeld naar gemeenten langs de grens. In de meeste gevallen overschrijdt dit de 30km-grens als het gaat om het begrip ‘grensregio’.

Binnen deze grenswerkregeling bestaat overigens geen ‘compenserende heffing’ – zoals in het verdrag Duitsland-Switzerland – om de bronstaat, die potentieel belastinginkomsten mist, te compenseren.

⁴¹ <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2024/13/ruim-86-duizend-mensen-werken-in-nederland-en-wonen-in-duitsland-of-belgie> (laatst geraadpleegd 16 april 2024).



Deze gegevens over grensoverschrijdend werken kunnen richting geven aan de vormgeving van een eventuele grenswerkerregeling, gekoppeld aan een de minimis-regeling.⁴² De vraag is immers in hoeverre door een dergelijke woonstaatheffing, de werkstaat belastinginkomsten zal derven. Overigens kan ook worden bedongen dat sprake is van een gedeeltelijke woonstaatheffing, in plaats van een exclusieve woonstaatheffing.

Noord-, Zuid-Limburg en Zeeuws-Vlaanderen zijn de Nederlandse regio's met het hoogste percentage werknemers die wonen in Duitsland of België. Vanuit Duitsland staken bijna 44 duizend werknemers de grens over voor hun werk in Nederland, vanuit België 42 duizend. Het aantal werknemers dat in 2021 uit België en Duitsland naar Nederland kwam om te werken, was veel groter dan het aantal dat in omgekeerde richting pendelde. Vanuit Nederland werkten bijna 7 duizend werknemers in de Duitse deelstaat Noordrijn-Westfalen, 1 duizend in Nedersaksen en 11 duizend in Vlaanderen. In Wallonië werken zeer weinig mensen uit Nederland.

In Noord-Limburg was in 2021 ruim 5 procent van de werknemers afkomstig uit Duitsland. Dat is aanzienlijk hoger dan het landelijk gemiddelde van 0,5 procent. In Twente, Achterhoek, Arnhem/Nijmegen, Midden- en Zuid-Limburg lagen de percentages in 2021 tussen 1 en 3.

In de Duitse regio's aan de andere kant van de grens zijn de aandelen werknemers uit Nederland lager. Voor de Kreis Städteregion Aachen is dat aandeel met 1 procent het hoogste. Omdat in deze regio veel mensen werken, gaat het in absolute zin om een aantal van ruim 2 duizend mensen. Dat is 30 procent van alle inkomende grenspendelaars naar Noordrijn-Westfalen.

In 2021 woonde 4,5 procent van de werknemers in Zeeuws-Vlaanderen in België. Andere regio's met relatief hoge aandelen werknemers uit België zijn Zuid-Limburg (4,0 procent), Zuidoost-Noord-Brabant en Midden-Limburg (iets meer dan 2 procent). Aan Vlaamse zijde laat het arrondissement Eeklo ook een aandeel zien van boven de 2 procent van werknemers die in die regio werken en in

⁴² <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2024/13/ruim-86-duizend-mensen-werken-in-nederland-en-wonen-in-duitsland-of-belgie> (laatst geraadpleegd 16 april 2024).

Nederland wonen. Dit is meer dan het gemiddelde van 0,5 procent. Het arrondissement Antwerpen heeft met net geen 1 procent een relatief groot aandeel werknemers uit Nederland. Omdat in deze regio veel mensen werken, gaat het in absolute zin om een aantal van 3,6 duizend mensen. Dat is bijna een derde van alle grenspendelaars vanuit Nederland naar Vlaanderen.

Fiscale optie 3: Onderscheid transnationale en grensoverschrijdende arbeid – woonstaathelling

Een niveau van afbakening voor een fiscale thuiswerkbepaling zou ook in het geval van NL-BE, NL-DE een geografisch afbakening van grensarbeid kunnen zijn. Zo is het transnationale telewerken te onderscheiden van het grensoverschrijdend thuiswerken. Hierbij zou een kilometerbegrenzing gehanteerd kunnen worden om een bepaald grensoverschrijdend gebied af te bakenen ten behoeve van de definitie van grensarbeid. Eerder kende het belastingverdrag Nederland-België een specifieke grensarbeidersbepaling met een geografische afbakening.

Een alternatieve benadering ten aanzien van de geografische afbakening tussen transnationale en grensoverschrijdende arbeid is het expliciet noemen van departementen (bv. Duitsland-Frankrijk) of kantons (bv. Frankrijk-Zwitserland). De thuiswerkregeling Duitsland-Frankrijk bevat tevens de eis dat de werkgever gevestigd moet zijn binnen 30 km van de Frans-Duitse grens. Para 11 van het protocol bij het verdrag Duitsland-België stelt vervolgens dat de grenszone aan weerszijden van de gemeenschappelijke grens van beide staten wordt bepaald door een denkbeeldige op een afstand van 20 kilometer van de grens getrokken lijn, met dien verstande dat de gemeenten die door deze denkbeeldige lijn worden doorsneden, in de grenszone worden opgenomen. De afbakening was destijds niet alleen geografisch, maar ook op het niveau van de grensarbeider zelf. Immers, personen met de Nederlandse nationaliteit die na 1 januari 1970 naar België verhuisden en in Nederland bleven werken werden uitgezonderd van de grensarbeidersregeling. Dit is een relevante uitzondering, nu het aantal grensarbeiders van België naar Nederland met de Nederlandse nationaliteit over de jaren is gestegen.

In een andere context kent Nederland een definitie van de grensstreek op een afstand van 150 kilometer van de grens. Dit is in het kader van de zogenoemde fiscale 30%-regeling voor buitenlandse werknemers die in Nederland komen werken. Wie in de grensstreek woont komt niet in aanmerking.

De regeling Duitsland-Oostenrijk voorziet zelfs in een geografische afbakening gekoppeld aan een maximum aantal dagen-regeling. Overeenkomstig het Protocol bij de Overeenkomst omvat de term “dichtbij de grens” de gemeenten waarvan het grondgebied geheel of gedeeltelijk binnen een zone van 30 kilometer aan weerszijden van de grens ligt (grensgebied). De desbetreffende gemeenten worden genoemd in de bijlagen 1 en 2 bij deze Overlegovereenkomst. Als zowel de hoofdverblijfplaats als de plaats van tewerkstelling zich in één van de genoemde gemeenten bevindt, wordt in principe voldaan aan de vereisten van de grenspendelregeling. 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. in het thuishkantoor) of in dat van het andere land (bv. in de gebouwen van de werkgever). Een minimumaantal grensoverschrijdingen is niet vereist. Volgens de tweede zin van punt 8 van het protocol bij de overeenkomst wordt de activiteit normaal uitgeoefend in het grensgebied wanneer de betrokkene niet meer dan 45 werkdagen per

kalenderjaar geheel of gedeeltelijk buiten het grensgebied werkt. Naast de limiet van 45 dagen mogen de dagen buiten het grensgebied niet meer bedragen dan 20 procent van de werkelijke werkdagen in het kader van de desbetreffende arbeidsverhouding gedurende een kalenderjaar. Een dergelijke afbakening op basis van geografische afbakening en fysieke aanwezigheid in de grensregio lijkt lastig te hanteren in de praktijk en tevens fraudegevoelig.

De thuiswerkregelingen die leunen op dergelijke geografische afbakeningen tussen transnationale-grensoverschrijdende arbeid, zijn in de regel slechts van toepassing als de onderliggende grensarbeidersregeling van toepassing is, zie bijv. de regelingen Frankrijk-Zwitserland, Duitsland-Oostenrijk en de regeling tussen Duitsland en Frankrijk. Ten aanzien van dergelijke geografische afbakeningen zou hier de vraag zijn of de genoemde departementen/kantons en territoriale beperkingen nog passen bij de huidige grensoverschrijdende arbeidsmarkt. Bijvoorbeeld zijn de afstanden die mensen bereid zijn naar hun werkgever te reizen door telework / remote working groter geworden. Dus wie alleen 2 tot 3 keer per week op kantoor moet zijn, kan ook verder reizen.

Een alternatieve benadering ten aanzien van het onderscheid transnationale-grensoverschrijdende arbeid is het hanteren van een subjectieve/personele beperkte werkingssfeer van de grensgangerregeling. De regeling tussen Duitsland-Schweiz bevat geen geografische beperking maar stelt een limiet aan het aantal grensoverschrijdingen, ondernomen door de belastingplichtige tussen woon- en werkplek. Art. 15a Belastingverdrag Duitsland-Zwitserland behelst een specifieke grenswerker-regeling. Para 2 stelt dat een grensarbeider in de zin van lid 1 is iedere in een overeenkomstsluitende staat woonachtige persoon die zijn arbeidsplaats in de andere overeenkomstsluitende staat heeft en van daaruit regelmatig naar zijn woonplaats terugkeert. Para 1 stelt dan dat salarissen, lonen en soortgelijke beloningen ontvangen door een grensarbeider uit een dienstbetrekking mogen worden belast in de woonstaat. Indien deze persoon niet aan het einde van elke werkdag naar zijn woonplaats terugkeert, houdt hij pas op grensarbeider te zijn wanneer hij in het gehele kalenderjaar wegens zijn werk niet meer dan 60 werkdagen naar zijn woonplaats terugkeert. Indien de belastingplichtige dus minder dan 60 werkdagen terugkeert naar zijn woonplaats, wordt hij niet langer beschouwd als grensganger. Het lijkt als grensarbeider eenvoudiger te voldoen aan deze vereisten in vergelijking met een situatie van transnationaal werken. In de laatstgenoemde situatie legt de werknemer in de regel immers een (te) grote afstand woon-werkverkeer af.

Conclusie

Discussiepunten uit de opties

In het voorgaande hoofdstuk zijn op basis van verschillende voorbeelden vier opties gedefinieerd wat betreft regelingen voor flexibel werken door grensarbeiders. Het gaat hierbij om:

- Optie 1: Werkstaatheffing, met een drempelregeling
 - A: drempel op basis van de minimis regel
 - B: drempel op basis van coördinatie met Kaderovereenkomst
- Optie 2: Woonstaatheffing met een grenzgängerreglung
- Optie 3: Woonstaatheffing met geografische afbakening

Waar optie 1 werkstaatheffing hanteert en een aantal dagen toestaat om vanuit de woonstaat zonder gevolgen te werken, introduceren opties 2 en 3 een aparte regeling van woonstaatheffing op basis van een definitie van grensarbeid of grensstreek. Optie 1A behelst een beperktere drempel om incidenteel flexibel werk te tolereren, optie 1B, daarentegen, is meer gericht op het erkennen van flexibel werk.

Indien de opties langs de meetlat van realiseerbaarheid worden gelegd, spelen hierbij kwesties als budgettaire implicaties, politieke bereidheid, de omvang en significantie van een wijziging en verdragsbeleid, zoals de wens om coördinatie met sociale zekerheid op te zoeken, onder andere een rol. Uit de data van grenspendel blijkt daarbij dat er meer grenspendel naar Nederland toe is dan andersom. Bij uitblijven van wijzigingen in het Belastingverdrag resulteert het thuiswerken in heffingsrechten voor België en Duitsland. Andersom kan een thuiswerkregeling ervoor zorgen dat deze heffingsrechten in Nederland blijven. Deze argumenten zijn eveneens terug te vinden in de verscheidene Kamerbrieven die in de afgelopen jaren zijn verschenen.⁴³ Vanuit Nederlands oogpunt wordt gestreefd naar coördinatie met de sociale zekerheid. Coördinatie met sociale zekerheid was met de wijziging van het Belastingverdrag Nederland-België in 2001 ook het argument om de destijds bestaande grensarbeidersregeling af te schaffen.⁴⁴ Concreet betekent dat, dat ingezet wordt op een drempelregeling dat zo dicht als mogelijk komt bij de Kaderovereenkomst. Dit is onder fiscale optie 1B te classificeren.

Vanuit België is bekend dat er budgettaire bezwaren bestaan bij een omvangrijke drempelregeling. Budgettaire argumenten zijn niet nieuw en zijn reeds in de onderhandelingen bij het Belastingverdrag van 1970 terug te vinden. In het Belastingverdrag van 1970 hechte België veel waarde aan het beginsel van woonstaatheffing bij grensarbeiders, nu meer grensarbeiders in België woonden en in Nederland werkten dan andersom. Uit de verschillende voorbeelden van grensarbeidersregelingen blijkt dat hiervoor compensatieregimes ingezet kunnen worden, zoals tussen Frankrijk en Zwitserland. Gelet op de omvang van grensarbeid en de omvang van telewerken onder grensarbeiders kan geredeneerd worden dat de daadwerkelijke budgettaire implicaties mee

⁴³ De laatste is hierbij van 28 maart 2024, 'Onderzoek thuiswerkregelingen voor grenswerkers'.

⁴⁴ Deze discoördinatie werd daarbij veroorzaakt doordat belastingheffing in de woonstaat plaatsvond onder de grensarbeidersregeling, terwijl de sociale zekerheidspremies in de werkstaat moesten worden afgedragen.

kunnen vallen. Echter, beroepen waarbij het mogelijk is om flexibel te werken betreffen veelal hoger betaalde banen en daarmee hogere belastingafdrachten.

In de onderhandelingen uit Duitsland het belang van een uniforme regeling voor alle buurlanden. Duitsland kent negen buurlanden, het zo te noemen negen-grenzenargument. Uit de analyse blijkt echter dat reeds zeer verschillende regelingen bestaan tussen Duitsland en diens buurlanden:

- Heffing op plek van activiteit (woonstaat bij thuiswerken), zonder drempelregeling of anderszins: Nederland, Polen, Tsjechië en Denemarken
- Werkstaatheffing onder de minimisregel (geen effect van thuiswerken onder 34 dagen): Luxemburg
- Woonstaatheffing onder een grensarbeidersregeling met/zonder geografische afbakening: België, Oostenrijk, Frankrijk, Zwitserland
- Woonstaatheffing, gecombineerd met compensatie (in de vorm van bronbelasting van max. 4,5 percent) tussen staten: Zwitserland

In de onderhandelingen tussen Nederland en Duitsland lijkt gestuurd te worden op een beperkte dagendrempel, bijvoorbeeld 34 dagen. Dit is hetgeen Duitsland reeds heeft met Luxemburg.

Oplossingsrichtingen: korte & (middel)lange termijn

De omvang van zowel telewerken als grensarbeid is tussen Nederland, België en Duitsland relatief omvangrijk vanuit Europees perspectief. Dit noodzaakt het bewerkstelligen van aanpassing van de regels om flexibel werken door grensarbeiders beter te faciliteren en zo grensoverschrijdend werken meer te stimuleren. Anderzijds is het aandeel grensarbeiders vanuit nationaal perspectief klein. Dit sterkt het argument om in het kader van het de minimis-principe een uitzondering te creëren voor grensarbeiders en/of het grensgebied. Gelet op de argumentatie is daarbij de volgende lijn te destilleren voor de korte en (middel)lange termijn:

Korte termijn

Op korte termijn lijkt het scenario van een de minimis-regeling realistisch, zoals concreet tussen Nederland en Duitsland wordt besproken. Hierbij worden de regels onder het huidige belastingverdrag als uitgangspunt genomen, zijnde heffing op de locatie waar het werk uitgevoerd wordt. Ten einde thuiswerken of flexibel werken incidenteel tegemoet te komen wordt een tolerantiedrempel opgeworpen van bijvoorbeeld 34 dagen, zoals veel belastingregelingen rondom Luxemburg kennen. Hierdoor is flexibel werken tot 34 dagen mogelijk zonder fiscale gevolgen. De beperkte drempel heeft eveneens beperkte budgettaire gevolgen. Desalniettemin neemt het nog niet de gewenste discoördinatie met sociale zekerheid weg. De Kaderovereenkomst faciliteert immers flexibel werken tot 50%. Ook is de drempel te laag om tegemoet te komen aan de grensarbeiders en diens werkgevers, waarbij telewerken 'gewoonlijk' plaatsvindt. Een salary split en administratieve lasten zijn hieraan het gevolg. Naar de ervaring van de Grensinfopunten zal een dergelijke beperkte drempel onvoldoende zijn om te voldoen aan de verwachtingen en wensen van grensarbeiders en werkgevers.⁴⁵

45 Er is met verschillende adviseurs van de Grensinfopunten gesproken.

(Middel)lange termijn

Interessant is daarom om te leren van het voorbeeld van Luxemburg – Frankrijk. Ook in dit voorbeeld geldt een de minimis-regeling. Deze regeling is echter expliciet als tijdelijke oplossing benoemd, waarbij een wettelijke verplichting geldt om de regeling te evalueren en eventueel aan te passen. Door Frankrijk wordt daarbij gekeken naar de regeling met Zwitserland, dat een ruimere drempel van 40% kent. Ook tussen Frankrijk en Luxemburg is de grenspendel niet in evenwicht en spelen budgettaire implicaties een belangrijke rol. In deze zin is de situatie gelijksoortig als die van Nederland-België-Duitsland.

Voor de middellange termijn kan daarom de ambitie worden gedefinieerd om grensoverschrijdend flexibel werken beter te faciliteren en te stimuleren en de korte termijnoplossing hiervoor binnen een bepaalde termijn verplicht te evalueren en een aanpassing te overdenken. Middels een stapsgewijze benadering en verplichte evaluatie kan gewerkt worden naar een oplossingsrichting van optie 1B, dat in lijn ligt met het Nederlands kabinetsbeleid en de wensen vanuit werkgevers en grensarbeiders. Elementen van evaluatie kunnen onder andere betreffen de ervaringen van een beperkte drempelregeling in het licht van een salary split, administratieve lasten, coördinatie met sociale zekerheid, de mogelijk belemmerende werking van fiscaliteit op de aanvragen voor de Kaderovereenkomst. Voor de budgettaire effecten dient ingezet worden op meer inzicht in de specifieke omvang van telewerken door grensarbeiders en de daarbij komende verdeling van heffingsrechten.



**ONAFHANKELIJKE
POLITIEK NEDERLAND**
Wetenschappelijk Bureau

OPNL.NL