

DOCTRINE

Tax shelter voor de game-industrie: spelen met rechtszekerheid

Mitchell HOEFMAN en Milan VANDERMEULEN¹

SAMENVATTING

Reeds in 2019 nam de Belgische wetgever het initiatief om de tax shelter-maatregel voor audiovisuele werken en podiumwerken uit te breiden tot de Belgische gaming-sector. Ingevolge enkele Europese bezwaren, duurde het echter even alvorens de tax shelter voor de game-industrie (zoals aangepast door de wet van 5 juli 2022) ook effectief het levenslicht zag. Niettegenstaande deze ruime reflectieperiode, lijkt het stelsel alsnog behept met een resem (interpretatie) problemen. Een becommentarieerd overzicht.

RÉSUMÉ

Dès 2019, le législateur belge a pris l'initiative d'étendre la mesure de tax shelter pour les œuvres audiovisuelles et les œuvres scéniques au secteur belge des jeux. Cependant, en raison de certaines préoccupations européennes, il a fallu attendre la fin de l'année 2022 pour que le régime du tax shelter pour l'industrie du jeu (tel que modifié par la loi du 5 juillet 2022) voie effectivement le jour. Malgré cette longue période de réflexion, le régime semble encore confronté à une série de problèmes (d'interprétation). Ci-après un commentaire succinct.

I. Inleiding: wijzigingen aan het tax shelter-regime ten gevolge van de wet van 5 juli 2022

De originele tax shelter voor audiovisuele werken vierde in 2022 zijn 20ste verjaardag. Ter gelegenheid van deze verjaardag werd de tax shelter-familie ingevolgt door de wet van 5 juli 2022 uitgebreid met een nieuw broertje, zijnde de tax shelter voor videospelen.

Naast de definitieve invoering van de tax shelter voor videospelen, heeft de wetgever van de gelegenheid gebruik gemaakt om via de wet van 5 juli 2022 opnieuw een resem aanpassingen door te voeren aan het bestaande tax shelter-regime dat reeds terug te vinden was in de artikelen 194ter en 194ter/1 WIB 1992.² Daarmee werd getracht om niet alleen bepaalde interpretatieproblemen op te lossen, maar ook om vermeende misbruiken en problemen van legalistische aard te remediëren. De vraag rijst echter in welke mate de wetgever hierin geslaagd is. Voorafgaand aan de bespreking ten gronde van de tax shelter voor videospelen, lijkt het opportuun even stil te staan bij enkele in het oog springende aanpassingen:

Hierbij denken we aan de hierna (doch niet-exhaustief) opgesomde aanpassingen.

Allereerst werd een aanpassing doorgevoerd van de definitie van de “in aanmerking komende productievennootschap”.

Meer in het bijzonder werd een alinea toegevoegd waarin bepaald wordt onder welke voorwaarden de Koning de erkenning van de “in aanmerking komende productievennootschap” kan schorsen of intrekken. Blijkens de *memorie van toelichting* werd de betrokken definitie aangepast teneinde “een wettelijke basis te voorzien voor de schorsing en intrekking van de verleende erkenning als in aanmerking komende productievennootschap”.³

Hiermee lijkt de wetgever *expressis verbis* te erkennen dat er voorafgaand aan de wet van 5 juli 2022 geen juridische kapstok voorhanden was dewelke de Koning toeliet om een erkenning te schorsen of in te trekken. Deze analyse vindt verder steun in de verklaringen van de gemachtigde van de regering aan de Raad van State.⁴

Ook de definitie met betrekking tot een “in aanmerking komend werk” werd aangepast, dit zowel op audiovisueel vlak als op het vlak voor podiumkunsten. Voor wat het audiovisuele luik betreft, wordt gestipuleerd dat een “in aanmerking komend werk” een commercieel oogmerk dient te hebben, met dien verstande dat het geen reclamedoeleinden mag nastreven. Bovendien dient de productievennootschap tot doel te hebben het werk te vertonen aan een “breed publiek”.

Volgens de *memorie van toelichting* kan een werk reclamedoeleinden dienen wanneer bijvoorbeeld rechtstreeks wordt gerefereerd naar een bepaald product.⁵ Terecht wierp

1. Advocaten bij Tiberghien Advocaten.

2. Wet van 5 juli 2022 houdende diverse fiscale bepalingen (BS15 juli 2022).

3. *MvT* bij het wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2722/1, 13).

4. *Adv.RvS* bij het wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2722/1, 118).

5. *MvT* bij het wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2722/1, 14).



kamerlid dhr. Piedboeuf reeds op dat dit een zeer beperkende voorwaarde betreft. In de mate de verwijzing naar een bepaald product kan volstaan als “reclamedoeleinde”, dient dhr. Piedboeufs opmerking onverkort te worden onderschreven.

Hoewel men zich mede op basis van de verklaringen van de gemachtigde aan de Raad van State de vraag kan stellen of de soep *in casu* even heet gegeten wordt als opgediend⁶, lijkt het gebruik van deze “open definities” een voedingsbodem voor fiscale disputen. In de mate dat de bevoegde administratie op het einde van de rit zou vaststellen dat het werk wel degelijk referenties naar een bepaald product bevat, zou zij van oordeel kunnen zijn dat de vereiste dat het werk geen reclamedoeleinde mag dienen niet werd nageleefd. Bijgevolg rijst de vraag of zij kan beslissen het attest in de zin van artikel 194ter, § 7 WIB 1992 te weigeren. Dit zou dan meteen het verlies van de fiscale vrijstelling tot gevolg hebben in hoofde van de investeerders.

Ter zake dient men vast te stellen dat de regeling voor audiovisuele werken strenger lijkt dan degene voor podiumwerken. Wat deze laatste producties betreft, biedt de wet de mogelijkheid om producten en goederen te promoten, zolang dit niet een hoofddoel vormt van het werk. Ondanks de afwezigheid van een objectieve verklaring voor deze verschillende behandeling, lijkt dit verschil een argument te bieden ter ondersteuning van de (al te) rigide visie. Niettegenstaande de tekst van de wet, komt het ons evenwel voor dat mede gelet op de verklaringen van de gemachtigde een dergelijke rigide interpretatie niet de bedoeling van de wetgever geweest kan zijn.

Voor wat de vereiste betreft dat het werk bestemd is om te worden vertoond aan een “breed publiek” dient op eenzelfde wijze te worden vastgesteld dat de wetgever het opportuun vond om gebruik te maken van een open norm, hetgeen de rechtszekerheid en voorzienbaarheid niet ten goede komt.

Daar geen duidelijke definiëring van het begrip wordt voorzien, kan ook deze passage – rekening houdende met de reeds talrijke bestaande betwistingen tussen de FOD Financiën en productievennootschappen/investeerders – als *miscast* gekwalificeerd worden.

Voor wat het podiumwerk betreft kan voorts nog worden verwezen naar de “definiëring” van het begrip “try-out”, waarbij wordt gesteld dat het om een proefvoorstelling gaat waarvoor de toegangsprijs die wordt aangerekend aan het publiek beduidend lager is dan de toegangsprijs voor de première en daarop volgende voorstellingen.

De *memorie van toelichting* stelt ter zake dat het niet mogelijk is om op een billijke manier te definiëren wat “beduidend” is, evenwel met dien verstande dat een verschil

van 50% voldoende moet zijn. Nog verklaart de *memorie van toelichting* dat wanneer een “try-out” gratis toegankelijk is, dit zonder impact is ter bepaling van de premièredatum die geacht wordt in principe 2 maanden na de eerste try-out plaats te hebben. Het verdient o.i. aanbeveling om dergelijke stellingname wettelijk te verankeren.

In ieder geval rijst met betrekking tot bovenstaande aanpassingen de vraag in welke mate zij de toets met het voorzienbaarheidsbeginsel kunnen doorstaan.

II. Geschiedenis van de tax shelter voor videospelen

A. Invoering van het regime

In 2019 oordeelde de wetgever dat het opportuun was om de tax shelter uit te breiden naar de game-industrie. Ter rechtvaardiging daarvan leest men in de *memorie van toelichting* het volgende:

“De Belgische game-industrie is piepjong, maar barst van het talent. Ze mist echter de financiële motor om in een miljardenmarkt door te stoten.”⁷

Nog in diezelfde context vestigt de wetgever er de aandacht op dat de kwaliteit van de Belgische opleidingen erkend en geprezen wordt in het buitenland. Dit heeft in de praktijk echter tot gevolg dat buitenlandse ontwikkelingsstudio’s trachten de Belgische talenten aan te werven waardoor dit talent naar het buitenland verhuist, de zogenaamde *braindrain*.

Voorts wordt verwezen naar het groeipotentieel van de Belgische game-industrie: waar de omzet van de Belgische ontwikkelingsstudio’s in 2020 slechts 82 miljoen EUR betrof, overschreed zij in datzelfde jaar in Zweden en Finland de kaap van respectievelijk 2,3 en 2,4 miljard EUR.⁸

Nog wordt opgemerkt dat een veelvoud aan andere landen een (fiscaal) stelsel hebben uitgewerkt waarbij gameproducenten kunnen genieten van overheidssteun. De afwezigheid van een equivalent Belgisch systeem, plaatst Belgische productiehuisen aldus in een nadeligere positie.

Naast de hiervoor vermelde opmerkingen, rechtvaardigt de wetgever de uitbreiding van het tax shelter-stelsel als volgt⁹:

- de uitbreiding van het tax shelter-stelsel zou leiden tot de opkomst van nieuwe studio’s en meer werkgelegenheid;
- gelet op de kleine en open Belgische economie, zou er praktisch gezien geen rem staan op de delocalisatie van bedrijven, waardoor België er zonder dergelijk regime

6. De gemachtigde verklaarde immers dat “de beoordeling moet betrekking hebben op het doel en de aard van de podiumproductie. Aldus zal de betrokken gemeenschap de beoordeling dienen te maken op grond van de verbaallijn en het format van een podiumproductie, waarbij een verbaallijn moet uitgewerkt worden die niet als een van haar hoofddoelen reclamedoeleinden heeft en waarbij het format de podiumproductie niet rechtstreeks koppelt aan de verplichte aankoop van bepaalde andere goederen en diensten”. Zie Adv.RvS bij het wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2722/1, 121).

7. *MvT* bij het wetsontwerp tot uitbreiding van de taks shelter naar de gaming-industrie (*Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3078/1, 4).

8. Besluit (Comm.) betreffende “Staatssteun nr. SA.101526 (2022/N) – België – VAF Gamefonds”, 28 april 2022, C(2022) 2860 final.

9. Zie, onder meer: wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, betreffende de uitbreiding van de taks shelter-maatregel naar de videogame-industrie (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1590/1, 6-8); wetsvoorstel tot uitbreiding van de taks shelter naar de game-industrie (*Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3078/1, 4).



niet in zou slagen om succesvolle bedrijven en het meest getalenteerde personeel te behouden;

- de financiering van een videospel verloopt vaak moeizaam doordat de ontwikkeling van een videospel vaak bijzondere risico's met zich meebrengt: de lange ontwikkelingsstijd van een videospel, de onzekerheid of het werk succes zal hebben, de zoektocht naar gekwalificeerd personeel, ...

Daarnaast wordt aangehaald dat de ontwikkeling van een videospel jaren kan duren en de winstgevendheid – en dus de opbrengst voor investeerders – veelal onzeker is. De tax shelter zou het investeringsrisico beperken daar een investeerder – in de mate de voorwaarden door de productievennootschap werden nageleefd – een zeker fiscaal voordeel verkrijgt.¹⁰

Naast de potentiële voordelen, wezen enkele andere actoren op potentiële nadelen. Zo werd onder andere de vrees geuit dat de uitbreiding van het systeem tot gevolg zou hebben dat de financiering van de culturele sector wegvloeit naar de gamesector. Een instroom aan nieuwe investeerders is immers niet gegarandeerd. Stijgingen in tax shelter-investeringen in de gamesector zouden dan mogelijks (gedeeltelijk) kunnen leiden tot dalingen in de cultuursector.

Daarnaast berekende het Rekenhof in 2019 dat de uitbreiding van het tax shelter-stelsel ten bate van de gamesector, een ontvangstendaling van ongeveer 10,3 miljoen EUR tot gevolg zou hebben voor de Belgische schatkist. Het Rekenhof merkte verder op dat dit bedrag sterk zou kunnen oplopen naar gelang de groei van de gamesector in België en de fiscale aantrekkingskracht van de tax shelter.¹¹

B. Aanmelding van de steunmaatregel bij de Europese Commissie

1. Staatssteun inzake audiovisuele werken en podiumkunsten

Een fiscale maatregel ter bevordering van een specifieke sector (*in casu* de ontwikkelingsstudio's voor videospelen), dient in principe getoetst te worden aan artikel 107, 1. VWEU.

Voormeld artikel bepaalt dat steunmaatregelen die met staatsmiddelen werden bekostigd en die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde

producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar zijn met de interne Europese markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Het derde lid van datzelfde artikel voorziet echter enkele uitzonderingen, waarbij bepaalde steunmaatregelen alsnog beschouwd kunnen worden als verenigbaar met de interne markt. Eén van deze uitzonderingen betreft de “*steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen, wanneer door deze maatregelen de voorwaarden inzake het handelsverkeer en de mededingingsvoorwaarden in de Unie niet zodanig worden veranderd dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad*”.¹²

Meer specifiek voor audiovisuele producties kan verwezen worden naar de filmmededeling uit 2001 waarin de Europese Commissie meedeelt onder welke voorwaarden de steun verenigbaar kan worden geacht met de interne markt.¹³ Zo werd onder andere bepaald dat de maximale steunintensiteit in principe beperkt diende te blijven tot 50% van het productiebudget, en dat producenten vrij moesten zijn om ten minste 20% van het filmbudget in andere lidstaten uit te geven.¹⁴

Het opleggen van een territorialiteitsvereiste werd door de Commissie in haar filmmededeling van 2001 verantwoord door de redenering dat een bepaalde mate van territorialisering van de uitgaven nodig kan zijn om de voortdurende aanwezigheid van menselijke vaardigheden en technische deskundigheid te garanderen die nodig is voor culturele creatie.¹⁵ Met andere woorden aanvaardde de Commissie territoriale bestedingsvoorwaarden ten belope van 80% van het productiebudget teneinde de continuïteit op de markt met betrekking tot *knowhow* en technische middelen te waarborgen.

In 2013 werd de filmmededeling van 2001 herzien waarbij geconcludeerd werd dat restrictieve territoriale bestedingsvereisten onvoldoende positieve effecten opleverden om het behoud van het toenmalig niveau van beperkingen te kunnen verantwoorden.¹⁶ Niettemin erkende de Commissie dat territoriale bestedingsvoorwaarden tot op zekere hoogte noodzakelijk kunnen zijn om “*een kritische massa aan infrastructuur voor filmproductie in stand te houden in de steunverlenende lidstaat of regio*”.¹⁷ Daarbij werd verwezen naar “*de specifieke kenmerken van de filmsector, met name de sterke mobiliteit van producties, en de bevordering van culturele diversiteit en nationale cultuur en talen*” ter

10. G. LEYSSEN en Y. SEBBARH, “Taxshelter expansion pack: uitbreiding naar de gamesindustrie”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 15, (1) 1.

11. REKENHOF, *Advies inzake de budgettaire impact van de wetsvoorstellen tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 teneinde de taks shelter uit te breiden tot de game-industrie* (Doc. 54-3078/001 en Doc. 54-3128/001), 11 februari 2019 (*Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3078/5).

12. Art. 107, 3., d) VWEU.

13. Zie bv. Mededeling (Comm.) aan de Raad, aan het Europees Parlement, aan het Economisch en Sociaal Comité en aan het Comité van de Regio's over bepaalde juridische aspecten in verband met cinematografische en andere audiovisuele werken, 26 september 2001, COM(2001)534 def (hierna: “Filmmededeling (Comm.) 2001”).

14. Filmmededeling (Comm.) 2001, C43/8-9.

15. Filmmededeling (Comm.) 2001, C-43/9; Vr. nr. P-3173/00, VELTRONI, inzake maatregelen tot beperking van de steunregelingen voor producties en uitzendingen in de sectoren film en televisie (*Pb. C.* 6 juni 2001, afl. 163^F, 50-51).

16. Mededeling (Comm.) betreffende staatssteun voor films en andere audiovisuele werken (*Pb. C.* 15 november 2013, afl. 332, 6, randnr. 29) (hierna: Filmmededeling (Comm.) 2013).

17. *Ibid.*, randnr. 30.



verantwoording. De territoriale bestedingsvoorwaarden werden daaropvolgend op bepaalde vlakken aangepast. Tot slot stelde de Europese Commissie in de herziene filmmededeling dat het staatssteunkader dat van toepassing is op audiovisuele werken, niet zomaar kon worden doorgetrokken naar videospelen. Dit – aldus de Europese Commissie – is te wijten aan het feit dat de videospelencontext niet te vergelijken is met die van de audiovisuele werken.¹⁸

2. Mededeling van 30 april 2020

Ondanks de bewuste passage in de filmmededeling van 2013, en mogelijks ingevolge het ontbreken van een relevante mededeling voor de game-industrie, besliste de Belgische wetgever de tax shelter voor videospelen (zoals deze bleek uit de wet van 29 maart 2019) integraal te enten op de bestaande tax shelter voor audiovisuele en podiumwerken. De voormelde regeling werd vervolgens op 1 juli 2019 ter goedkeuring aangemeld bij de Europese Commissie, waarna in januari en februari 2020 bijkomende inlichtingen werden verstrekt.¹⁹

In haar mededeling van 30 april 2020 stelde de Commissie dat de tax shelter voor videospelen leek te voldoen aan de meeste voorwaarden om te worden beschouwd als een steunmaatregel ter bevordering van cultuur die verenigbaar is met de interne markt (overeenkomstig art. 107, 3., d) VWEU).²⁰ Terzelfdertijd merkte de Europese Commissie evenwel op dat zij betwijfelde of de territoriale bestedingsvereisten evenredig konden worden bevonden:

“[Games] hebben, wat productie, distributie, commercialisering en consumptie betreft, andere kenmerken dan films. Daarom kunnen de regels die voor de filmproductie zijn ontworpen, niet automatisch worden toegepast op games.

[...]

De Commissie wijst erop dat videospelletjes, in tegenstelling tot films, waarvan de productie mobiel is en relatief vrij qua locatiekeuze, worden ontwikkeld en vaak worden geproduceerd door mensen die in een vrij stabiele omgeving en continu op computers werken.

Daarom is de Commissie niet overtuigd dat het noodzakelijk of evenredig is aan steun voor videospelletjes territoriale voorwaarden te koppelen, en betwijfelt zij derhalve of de betrokken maatregel in overeenstemming is met de beginselen inzake rechtmatigheid in algemene zin, en met name de beginselen van het verdrag die het vrij verkeer van

goederen en het vrij verrichten van diensten waarborgen (art. 34 en 56 VWEU).”²¹

O.i. kunnen enkele ernstige bedenkingen gemaakt worden bij bovenstaande redenering.

In de eerste plaats verwees de Commissie ter verantwoording van territoriale bestedingsvoorwaarden tot 80% van het filmbudget in haar eerste filmmededeling van 2001 naar de verantwoording “om de voortdurende aanwezigheid van menselijke vaardigheden en technische deskundigheid te garanderen die nodig is voor culturele creatie”. Sterke territoriale bestedingsvoorwaarden waren dus vereist om een overdracht van *knowhow* en infrastructuur naar het buitenland te vermijden.

Laat dat net een van de redenen zijn waarom de wetgever de bestaande tax shelter wou uitbreiden tot videospelen.²² Dat de Commissie oordeelt dat de territoriale bestedingsvereisten in de voorgenomen regeling niet verantwoord waren, is naar onze mening dan ook weinig consequent.

Ten tweede stelt de Commissie in haar tweede filmmededeling van 2013 dat het inherent is aan films dat hun productie mobiel is en relatief vrij qua locatiekeuze, terwijl de ontwikkeling van een videospel zou gebeuren in een vrij stabiele omgeving door mensen die continu op computers werken. Aldus lijkt de Commissie te menen dat de ontwikkeling van een videospel immobiel en locatiegebonden is. Volgens ons gaat de Commissie daarbij voorbij aan de huidige realiteit waarbij breedbandnetwerken en *cloudcomputing* het productieteams mogelijk maken om op verschillende fysieke locaties samen te werken.

Oordelen dat territoriale bestedingsvoorwaarden voor filmproducties verantwoord zijn doch voor videospelen niet, lijkt ons bijgevolg voor kritiek vatbaar.

Desalniettemin moet worden vastgesteld dat de wetgever er finaal voor geopteerd heeft om tegemoet te komen aan de verzuchtingen van de Commissie. Dit houdt in dat de territoriale bestedingsvoorwaarden werden geschrapt, hetgeen verrassend is rekening houdend met de initiële beweegredenen om de tax shelter voor videospelen in te voeren.²³

Volgend op de aanpassingen gaf de Europese Commissie op 25 juli 2022 haar finale goedkeuring.²⁴

III. Vigerende tax shelter voor videospelen

In wat volgt wordt dieper ingegaan op de draagwijdte van de nieuw ingevoerde bepalingen.

18. *Ibid.*, randnr. 24.

19. Besluit (Comm.) van 25 juli 2022 betreffende steunregeling SA.54817 (2020/C) (ex 2019/N) die België voornemens is ten uitvoer te leggen voor de productie van videogames, nr. C(2022) 5130 final; *Vr. en Antw.* Kamer 2019-20, afl. 10, 48 (Vr. nr. 126, S. MATHEÏ).

20. Besluit (Comm.) van 30 april 2020 betreffende steunmaatregel SA.54817 (2019/N) – België, Tax shelter voor de productie van videospelletjes (*Pb. C.* 19 juni 2020, afl. 206, 11-24).

21. Besluit (Comm.) van 30 april 2020 betreffende steunmaatregel SA.54817 (2019/N) – België, Tax shelter voor de productie van videospelletjes (*Pb. C.* 19 juni 2020, afl. 206, 22).

22. *MvT* bij het wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, betreffende de uitbreiding van de taks shelter-maatregel naar de videogame-industrie (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1590/4, 12-13).

23. *Zie supra.*

24. Besluit (Comm.) van 25 juli 2022 betreffende steunregeling SA.54817 (2020/C) (ex 2019/N) die België voornemens is ten uitvoer te leggen voor de productie van videogames, nr. C(2022) 5130 final.



A. Definitie “in aanmerking komend werk”

Opdat een productievennootschap aanspraak kan maken op tax shelter-financiering, is het noodzakelijk dat het werk voldoet aan de in artikel 194ter/3, § 2, 1° WIB 1992 opgenomen definitie van een “in aanmerking komend werk”:

“In afwijking van artikel 194ter, § 1, eerste lid, 4°, een **origineel videospel** zoals bepaald onder 2°, dat door de bevoegde diensten van de betrokken Gemeenschap erkend wordt als **Europees videospel**, dat wil zeggen:

- hoofdzakelijk tot stand gebracht met de hulp van auteurs en creatieve medewerkers, die Belgisch rijksinwoner zijn of inwoner zijn van een lidstaat van de Europese Economische Ruimte, door een of meer producenten en coproductanten die in een of meer lidstaten van de Europese Economische Ruimte gevestigd zijn of die gesuperviseerd en daadwerkelijk gecontroleerd worden door een of meer producenten en coproductanten die in een of meer van de lidstaten van de Europese Economische Ruimte gevestigd zijn;
- in overeenstemming met een culturele test zoals die is goedgekeurd door de Europese Commissie;
- waarvoor de productie- en exploitatie-uitgaven die in de Europese Economische Ruimte werden gedaan, worden gedaan binnen een periode van 24 maanden die ten vroegste aanvangt 6 maanden voor de datum van de ondertekening van de raamovereenkomst voor het bekomen van het taks shelter-attest voor de productie van dit werk zoals bedoeld in artikel 194ter, § 1, eerste lid, 5°, en ten laatste loopt tot 24 maanden na de ondertekening van laatstgenoemde raamovereenkomst, en uiterlijk 3 maanden na de realisatie van de finale versie.”

Een “videospel” wordt vervolgens omschreven als:

“Een interactief werk inclusief audio, video, computercode, scenario/script en spelervaring, dat gebruikt wordt door één of meerdere personen tegelijk en bedoeld is om te worden gedistribueerd en geëxploiteerd op mobiele apparaten, desktop-, online- of thuisconsoles waarvoor de interactieve en speelse mechanismen zijn bedoeld om te worden geprojecteerd op een audiovisueel scherm met of zonder randapparatuur.”²⁵

Tot slot wordt een verdere definiëring voorzien van het begrip “origineel videospel” (cf. *infra*).

Ofschoon de wetgever getracht heeft om de begrippen extensief en helder uit te leggen, moet hierna worden vastgesteld dat de exacte draagwijdte van de begrippen zeer onduidelijk is.

1. “Origineel” videospel

Zoals gedefinieerd in artikel 194ter/3, § 2, 1° WIB 1992, volstaat het niet dat een productievennootschap een videospel maakt. Opdat het om een *in aanmerking komend*

videospel kan gaan, moet – naast de overige voorwaarden – voldaan zijn aan de originaliteitsvereiste:

“het videospel waarin het verhaal, de afbeeldingen, de personages, de inhoud, de gameplay of de spelfuncties origineel zijn. De uitbreiding van een bestaand videospel, waarin deze originele elementen of sommige daarvan zijn opgenomen, wordt gelijkgesteld met een origineel videospel voor zover de nieuwe originele elementen ten minste 50 pct. vertegenwoordigen van het verhaal, de afbeeldingen, de personages, de inhoud, de gameplay of de spelfuncties;”

Gelet op de aanwezigheid van het woord “of” in de definitie, komt het ons voor dat slechts een van voormelde elementen “origineel” moet zijn teneinde te kunnen kwalificeren als een “origineel videospel”.

De vraag hoe de “originaliteitsvereiste” moet worden ingevuld, blijkt niet uit de definitie, noch uit de *memorie van toelichting*.²⁶

Zo wordt gesteld dat een *herneming* van een bestaand videospel niet als “origineel” videospel kan kwalificeren. Hierbij wordt eveneens nagelaten te bepalen wat verstaan moet worden onder een *herneming*. Indien het “hernemen” werk een loutere kopie betreft van het bestaande werk, lijkt het ons niet geheel onbegrijpelijk dat de kopie niet kwalificeert als “origineel videospel”. De vraag rijst evenwel in welke mate een productievennootschap een loutere kopie van een bestaand videospel zou vermarkten. Wanneer een productievennootschap daarentegen een bestaand videospel aanpast in die zin dat “de afbeeldingen” worden herwerkt, rijst de vraag of het – rekening houdend met de alternatieve criteria – niet reeds om een “origineel videospel” gaat.

In dat licht menen wij dat geargumenteed kan worden dat een upgrade van de bestaande, eerder eenvoudige grafische vormgeving naar een fotorealistische omgeving wel degelijk een belangrijke aanpassing betreft die het videospel een “origineel” karakter bezorgt. Deze interpretatie wordt o.i. ondersteund in de *memorie van toelichting*. Daarin wordt het volgende gesteld:

“Bewerkingen van bestaande games komen enkel in aanmerking voor zover er ook sprake is van nieuwe verhaallijnen, afbeeldingen, gameplay, enz.”

Hoewel uit voormelde passage niet blijkt of de vermelde elementen allen origineel dienen te zijn, komt het ons voor – mede gelet op de wettelijke definitie – dat deze vereiste niet gesteld wordt.

Nog worden de zogenaamde “uitbreidingen” gekwalificeerd als “origineel videospel”. Hiertoe wordt vereist dat “de nieuwe originele elementen ten minste 50 pct. vertegenwoordigen van het verhaal, de afbeeldingen, de personages, de inhoud, de gameplay of de spelfuncties”.²⁷ Dat deze definitie niet uitblinkt in helderheid, hoeft weinig betoog. De vraag rijst met name wat de wetgever heeft bedoeld met de bewuste passage. Kan een “uitbreiding” van een origineel videospel fiscaal als dusdanig gekwalificeerd worden

25. Art. 194ter/3, § 2, 2° WIB 1992.

26. Amendementen bij het wetsvoorstel tot uitbreiding van de taks shelter naar de gaming-industrie (*Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3078/4, 26).

27. Art. 194ter/3, § 2, 3° WIB 1992.



wanneer enkel 50% van de personages van de uitbreiding “origineel” zijn, en zo ja, hoe wordt deze grens berekend? Waar een belastingplichtige met enige vorm van fantasie nog een invulling zou kunnen geven aan hoe de beoordeling er uitziet om na te gaan of 50% van de personages “origineel” is, vergt het meer moeite om in te beelden hoe men kan beoordelen dat 50% van de “gameplay” nieuw is. Welke elementen zorgen er voor dat de “gameplay” dan wel 49% of 51% “origineel” is?

Alvorens men evenwel in kan gaan op dergelijke praktische beoordeling, dient uiteraard in eerste instantie duidelijk te zijn wat verstaan dient te worden onder de verschillende “elementen”, te weten: *het verhaal, de afbeeldingen, de personages, de inhoud, de gameplay of de spelfuncties origineel zijn*. Op geen enkele manier wordt dit in de wettekst verduidelijkt hetgeen ten zeerste te betreuren is.

De wetgever lijkt bovendien een situatie te hebben gecreëerd waarbij de voorwaarden waaronder een uitbreiding als “origineel videospel” kwalificeert, strenger zijn dan de voorwaarden die gelden voor een bewerking.

2. “Videospel”

Wanneer men er inslaagt om een juridisch correcte invulling te geven aan het begrip “origineel”, dient eenzelfde oefening gemaakt te worden voor het begrip “videospel”. Conform artikel 194ter/3, § 2, 2° WIB 1992 wordt een “videospel” gedefinieerd als:

“Een interactief werk inclusief audio, video, computercode, scenario/script en spelervaring, dat gebruikt wordt door één of meerdere personen tegelijk en bedoeld is om te worden gedistribueerd en geëxploiteerd op mobiele apparaten, desktop-, online- of thuisconsoles waarvoor de interactieve en speelse mechanismen zijn bedoeld om te worden geprojecteerd op een audiovisueel scherm met of zonder rand-apparatuur.”

a) Interactiviteit

Anders dan wat de invulling van de “originaliteitsvereiste” betreft, lijkt de wetgever in deze niet te hebben geopteerd voor een soepele invulling van de “videospelvereiste”. Op basis van de wettekst is er slechts sprake van een videospel wanneer het interactief werk de hiervoor opgesomde elementen bevat. Het is niet geheel duidelijk wat de wetgever bedoelt met “video”, doch we nemen aan dat vereist wordt dat het werk bewegende beelden bevat. Wat daarentegen begrepen dient te worden onder het begrip “spelervaring” is onduidelijk. Het feit dat de wetgever ervoor geopteerd heeft om het begrip “spelervaring” expliciet op te nemen, lijkt te impliceren dat het begrip een bepaalde invulling verdient.

Zo niet is de toevoeging ervan overbodig, hetgeen niet de bedoeling kan zijn.

Meer in het algemeen lijkt het er op dat de wetgever tijdens de redactie van de wettekst op geen enkel moment de reflex heeft gemaakt dat de gehanteerde begrippen geïnterpreteerd moeten worden door belastingplichtigen, overheden en finaal door rechters. Hoe zal een gemeenschap beoordelen of de voorgenomen productie een “spelervaring” bezit? En wat indien de productievennootschap van oordeel is dat het begrip “spelervaring” verkeerd wordt ingevuld door de gemeenschap?

Hoewel het denkbaar is dat in een meerderheid van de gevallen een consensus zal worden bereikt tussen de gemeenschap en de productievennootschap, zal dit niet steeds zo zijn. In dergelijk geval moet de benadeelde productievennootschap op een redelijke wijze kunnen inschatten of zij op nuttige wijze een gerechtelijke procedure kan opstarten tegen deze beslissing. Op basis van deze wet komt het ons voor dat die mogelijkheid haar niet wordt geboden.

b) Consoles

Voorts dient het te gaan om een spel dat bedoeld is om gedistribueerd en geëxploiteerd te worden op een mobiel apparaat, desktop-, online- of thuisconsole.

Opnieuw is de gehanteerde definitie erg onduidelijk.

Dat de wetgever middels het begrip thuisconsole getracht heeft om videospelen te vatten die worden gespeeld op een Playstation, Xbox of Nintendo, lijkt aannemelijk. Welke toestellen de wetgever beoogd heeft met het begrip “desktopconsole” en “online console”, is dan weer onduidelijk. De Franstalige versie die gewag maakt van “*appareils mobiles, des consoles de bureau, en ligne ou domestiques*” biedt evenmin een houvast. De definitie die werd opgenomen in het initiële wetsvoorstel, was duidelijker en verwees naar: “*mobiele terminals, desktops, websites of thuisconsoles*”.²⁸ Rekening houdend met het feit dat het begrip “videospel” initieel was opgenomen als “computerspel”, durven wij vermoeden dat met desktopconsole eenvoudigweg een computer wordt beoogd.²⁹

Wat er ook van zij, het verdient in ieder geval aanbeveling om de definitie op een duidelijkere wijze te libelleren. Inspiratie hiervoor kan o.i. eveneens gevonden worden bij de definitie die het Vlaams Audiovisueel Fonds (“VAF”) geeft aan videospelen.³⁰

Tot slot rijst nog de vraag welke draagwijdte gegeven dient te worden aan de begrippen “gedistribueerd en geëxploiteerd”. Indien dit impliceert dat de distributie van het spel ook op het toestel zelf moet gebeuren, heeft dit mogelijks tot gevolg dat videospelen die enkel worden uitgegeven op een (fysieke) gamecard niet in aanmerking komen als in aanmerking

28. Wetsvoorstel tot uitbreiding van de taks shelter naar de gaming-industrie (*Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3078/1, 8).

29. Het begrip “computerspel” werd vervangen door “videospel” naar aanleiding van een opmerking van de Raad van State die van oordeel was dat terminologisch één begrip diende te worden gebruikt.

30. Het VAF spreekt over een interactief spel dat kan worden gespeeld door één of meerdere spelers “*op een digitaal platform zoals pc, spelconsole, smartphone, tablet, ...*”



komend werk. De wet vereist met name dat het videospel gedistribueerd dient te worden op de bewuste apparaten zelf.

3. Erkend als Europees videospel

Behoudens het feit dat het om (i) een in artikel 194ter/3, § 2, 1° WIB 1992 bedoeld videospel moet gaan dat (ii) origineel is, dient het daarenboven ook (iii) door de betrokken gemeenschap erkend te worden als een *Europees videospel*. Opdat de kwalificatie als Europees videospel kan worden weerhouden, dienen drie voorwaarden cumulatief te worden vervuld:

- (a) hoofdzakelijk tot stand gebracht zijn met de hulp van auteurs en creatieve medewerkers die inwoner zijn van een lidstaat in de EER, door producenten en coproducenten die gevestigd zijn in de EER of gesuperviseerd en daadwerkelijk gecontroleerd worden door een of meer producenten en coproducenten gevestigd in de EER;
- (b) de productie- en exploitatie-uitgaven die in de EER werden gedaan, worden gedaan binnen een vooropgestelde periode;
- (c) voldoen aan een culturele test die is goedgekeurd door de Europese Commissie.

Hierna worden deze voorwaarden toegelicht.

a) Totstandkoming in de EER

Opdat het werk kwalificeert als tot stand gekomen in de Europees Economische Ruimte, is het noodzakelijk dat:

- het hoofdzakelijk tot stand werd gebracht met de hulp van auteurs en creatieve medewerkers, die Belgisch rijksinwoner zijn of inwoner zijn van een lidstaat van de Europees Economische Ruimte;
- door een of meer producenten en coproducenten die in een of meer lidstaten van de Europees Economische Ruimte gevestigd zijn of die gesuperviseerd en daadwerkelijk gecontroleerd worden door een of meer producenten en coproducenten die in een of meer van de lidstaten van de Europees Economische Ruimte gevestigd zijn.

b) Productie- en exploitatie-uitgaven in de EER

De betreffende passage van artikel 194ter/3, § 2, 1°, derde streepje WIB 1992 werd aangepast na de opmerkingen van de Europese Commissie inzake de territoriale bestedingsvoorwaarden.

Vóór de wet van 5 juli 2022 was er sprake van “*de productie- en exploitatie-uitgaven die in België werden gedaan, zoals bedoeld in artikel 194ter, § 1, eerste lid, 7°*” (eigen benadrukking). In het laatstgenoemde artikel wordt er een definitie van productie- en exploitatie-uitgaven die in België werden gedaan, gegeven. Teneinde tegemoet te komen aan hogergenoemde commentaren van de Commissie, werd deze bestedingsvoorwaarde echter uitgebreid tot de gehele EER. Bovenstaande uitbreiding van de territoriale bestedingsvoorwaarde is terug te vinden in het nieuwe artikel 194ter/3, § 3, *in fine* WIB 1992. Het artikel luidt als volgt:

“Voor de toepassing van dit artikel worden, in afwijking van artikel 194ter, § 1, eerste lid, 9°, tweede lid, derde lid, vierde lid, § 7, eerste lid, 4°bis, § 8, eerste lid, tweede streepje, derde lid, § 10, eerste lid, 8°, vierde en vijfde streepje, de in artikel 194ter bedoelde productie- en exploitatie-uitgaven die in België werden gedaan telkens verruimd tot de productie- en exploitatie-uitgaven die werden gedaan in Europese Economische Ruimte.”

Opdat de uitgaven kwalificeren als productie- en exploitatie-uitgaven, is het noodzakelijk dat de uitgaven enerzijds binnen de Europees Economische Ruimte zijn verricht en anderzijds dat zij aanleiding hebben gegeven tot beroepsinkomsten die in hoofde van de begunstigde belastbaar zijn in de personenbelasting, vennootschapsbelasting, de belasting van niet-inwoners of een gelijkaardig regime in een ander land van de Europees Economische Ruimte.

Op voormelde wettelijke passage verscheen bijzonder veel commentaar, zowel binnen als buiten de parlementaire kringen.³¹ Het komt ons voor dat het gros van de kritiek samen te vatten is als de vrees dat het verdwijnen van de territoriale bestedingsvereiste ertoe kan leiden dat gamestudio's gebruik zullen maken van de Belgische tax shelter, terwijl de eigenlijke productie en ontwikkeling van het spel in belangrijke mate elders binnen de EER kan plaatsvinden. Op die manier wordt steun verleend aan bedrijven zonder dat daar een noemenswaardig terugverdieneffect valt op te merken in hoofde van de overheid, bijvoorbeeld onder de vorm van hogere opbrengsten uit vennootschapsbelasting bij Belgische leveranciers/dienstverleners, of door de creatie van meer werkgelegenheid.

Deze kritiek is niet geheel zonder grond. Een Belgische vennootschap die een origineel videospel produceert, zou er met name kunnen voor opteren de ontwikkeling van het spel in belangrijke mate te laten plaatsvinden in bijvoorbeeld Zweden. De minister van Financiën meende dat voormelde

31. Integraal verslag plenumvergadering van 30 juni 2022 (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. CRIV 55 PLEN 191, 25-26 en 33); verslag van de Commissie voor Financiën en Begroting op het wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2722/3, 31 en 36); verslag van de Commissie voor Financiën en Begroting inzake het wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, betreffende de uitbreiding van de taks shelter-maatregel naar de videogame-industrie (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1590/4, 6); P.-J. VAN DE WEGHE, “Tax shelter voor gamesector is een slecht idee”, *De Tijd*, 13 juni 2022, www.tijd.be/opinie/algemeen/taxshelter-voor-gamesector-is-slecht-idee/10395530.html; P.-P. HENDRICKX, “De genadeslag voor de audiovisuele Tax Shelter?”, www.taxwin.be.



problematiek adequaat ondervangen zou worden middels de verwijzing naar de “culturele test” (*cf. infra*).³²

c) Culturele test

1) Europeesrechtelijk kader

Behoudens de vereiste dat het spel in de EER tot stand moet komen en dat de productie- en exploitatie-uitgaven in de EER moeten gebeuren, moet het videospel voldoen aan een aantal voorwaarden opgenomen in een zogenaamde “culturele test” die is goedgekeurd door de Europese Commissie. De *ratio* achter deze vereiste kan gevonden worden in het Europees mededingingsrecht. Zoals hoger vermeld, kan een steunmaatregel toch als verenigbaar met de interne markt beschouwd worden wanneer zij de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed bevordert. Een culturele test zorgt ervoor dat de videospelen ook *in concreto* aan deze voorwaarde voldoen.

Deze “culturele test” dient in een eerste fase in overeenstemming met het subsidiariteitsbeginsel op het (juiste) niveau van de (desgevallend gefedereerde) lidstaten te worden gemaakt.³³ Vervolgens wordt deze “culturele test” ter beoordeling voorgelegd aan de Europese Commissie. Middels het (beperkt) onderzoek van de “culturele test”, wenst de Europese Commissie na te gaan of de lidstaat over een voldoende effectief controlemechanisme beschikt dat kennelijke foutieve kwalificaties als “cultureel werk” kan voorkomen.³⁴ Op die manier vergewist de Europese Commissie er zich van dat de staatssteun die wordt toegekend, ook effectief toekomt aan werken die effectief een cultureel aspect vertonen en aldus voldaan wordt aan artikel 107, 3., d) VWEU.³⁵

2) Formeel internrechtelijk kader

Of het werk erkend kan worden als Europees videospel moet overeenkomstig artikel 194ter/3, § 2, eerste lid, 1° WIB 1992 worden beoordeeld door de bevoegde diensten van een van de gemeenschappen.³⁶ Hetzelfde geldt voor de bevestiging van het voltooiën van het werk.³⁷ Terecht merkte de Raad van State op dat de federale wetgever middels artikel 194ter/3, § 2, 1° en § 6 WIB 1992 verplichtingen en (controle)bevoegdheden wenste op te leggen aan de gemeenschappen, hetgeen strijdig is met de artikelen 35, 38 en 39 van de Grondwet.³⁸

Ondertussen werd een “ontwerp van aanhangsel bij het samenwerkingsakkoord met betrekking tot de bevoegdheden van de gemeenschappen en van de federale staat inzake het tax shelter-stelsel” opgemaakt dat binnen het overlegcomité tussen de bewuste actoren besproken zal worden. In de mate dergelijk samenwerkingsakkoord ondertekend kan worden, zullen de gemeenschappen en het federale niveau gezamenlijk uitvoering kunnen geven aan artikel 194ter/3 WIB 1992 zoals op heden reeds gebeurt voor de toepassing van artikelen 194ter en 194ter/1 WIB 1992.

3) Materieel internrechtelijk kader

Conform de wettelijke bepaling staat het de gemeenschappen vrij om zelf een “culturele test” te ontwikkelen (en die vervolgens voor te leggen aan de Europese Commissie), dan wel een andere – reeds goedgekeurde – “culturele test” te gebruiken. De Vlaamse Gemeenschap heeft aangegeven de “culture test” te zullen hanteren die werd opgesteld door het Vlaams Audiovisueel Fonds.³⁹

4) Relevante criteria opgenomen in de “culturele test” die werd uitgevaardigd door het Vlaams Audiovisueel Fonds

Opdat een werk slaagt voor de “culturele test” is het noodzakelijk dat dit werk voldoet aan ten minste twee criteria van elk van de categorieën I, II en III.

Onder de categorie I worden de verschillende criteria opgenoemd die betrekking hebben op de “*context en de culturele inhoud*”. Het behalen van twee selectiecriteria vermeld onder deze categorie, lijkt behoorlijk eenvoudig haalbaar. Er wordt met name reeds aan twee criteria voldaan wanneer het spel zich afspeelt in de EER en de hoofdpersonages verwijzen naar de EER, of wanneer ze een fictief karakter uit de EER of wereldgeschiedenis vertegenwoordigen.

Onder de categorie II worden de verschillende criteria opgenomen die betrekking hebben op “*het cultureel/creatief platform*”. De criteria waaraan voldaan moet worden, zijn in deze iets stringenter geformuleerd.

Zo is het noodzakelijk dat:

- het project (naar verwachting) een stimulerend effect zal hebben op de nationale culturele en creatieve economie, aangezien een essentieel onderdeel van de creatieve activiteit (i.e.: conceptuele ontwikkeling, ontwerp, programmering, geluid) in Vlaanderen wordt uitgevoerd; of

32. Zo bv. door de minister, die tijdens een plenumvergadering het volgende stelde: “*Natuurlijk is de voornaamste vraag, een bezorgdheid die daaraan vast hangt: is er geen bezorgdheid dat de activiteiten in het buitenland zullen gebeuren? Die bezorgdheid hebben we net wat weggenomen met de culturele test. (...) Territorialiteitseisen zijn moeilijk in de shelter zelf, maar in de culturele test is dat opgenomen, waardoor de schrik die er vandaag is dat die activiteiten vooral in het buitenland zouden gebeuren, kan worden weggenomen.*” (integraal verslag plenumvergadering van 30 juni 2022 (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. CRIV 55 PLEN 191, 33)).

33. Art. 5 VEU.

34. Mededeling (Comm.) betreffende staatssteun voor films en andere audiovisuele werken (*Pb.* C. 15 november 2013, afl. 332, 5).

35. Zie bv. beschikking (Comm.) betreffende staatssteun C 47/06 (ex N 648/05) – Belastingkrediet voor de vervaardiging van videospelletjes ten gunste van Frankrijk, 11 december 2007 (*Pb.* L. 6 mei 2008, afl. 118, 16-29).

36. Art. 194ter/3, § 2, 1° WIB 1992.

37. Art. 194ter/3, § 6 WIB 1992.

38. Advies RvS, nr. 3078/002, 4.

39. Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting bij het wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2722/3, 35).



- ten minste 50% van de teamleden zijn hoofdverblijfplaats in Vlaanderen heeft, er belastingen betalen of op een andere manier kennis hebben van de Vlaamse cultuur (bv. op basis van in Vlaanderen verworven kwalificaties, of een langdurig verblijf in Vlaanderen);
- de producent, auteur/redacteur/hoofdontwikkelaar van het ontwerp, sound designer/hoofdcomponist, artistiek directeur, technisch directeur en hoofdontwikkelaar van het videospel moeten alleszins aan dit criterium voldoen.

Wanneer er wordt samengewerkt met andere professionals uit EER-lidstaten, wordt aan een bijkomend criterium onder categorie II voldaan.

Tot slot worden onder categorie III de verschillende criteria opgenomen die betrekking hebben op de artistieke, creatieve of technologische innovatie. Het spel moet “bijzonder innovatief of creatief zijn” op het gebied van minstens twee in de test opgenomen elementen. Het gaat hierbij om: i) de structuur van het verhaal of het videospel, ii) het concept van de personages, het decor, het verhaal en de omgeving, iii) gebruikte muziek of geluidsontwerp, iv) interactiviteit, meerdere spelers, gebruikersinterface, door gebruikers gegenereerde inhoud, v) gebruik van artificiële intelligentie, vi) gebruik van virtual en augmented reality, vii) gebruik van nieuwe technologieën voor de ontwikkeling, werking of toepassing van het spel.

5) Kritieken op de relevante criteria opgenomen in de “culturele test” die werd uitgevaardigd door het Vlaams Audiovisueel Fonds

Categorie I

Zoals hierboven reeds gesteld, zou er zich geen manifest probleem mogen stellen om de voorwaarden opgenomen onder categorie I te behalen. Desalniettemin is het op basis van de door de Europese Commissie goedgekeurde test, niet meteen duidelijk wanneer volgende criteria worden behaald:

- als artistieke creatie draagt het videospel bij aan het cultureel erfgoed van Vlaanderen, België en de EER; en
- het videospel is aangepast aan de onderwijscultuur van Vlaanderen, België of de EER.

Voor wat laatstgenoemd criterium betreft, lijkt het Vlaams Audiovisueel Fonds te suggereren dat dit videospelen betreft waar bijvoorbeeld lessenpakketten rond worden gebouwd en creatieve opdrachten worden ingewerkt.⁴⁰

Daarnaast worden in het reglement van het Vlaams Audiovisueel Fonds nog een aantal criteria opgenomen die het educatieve karakter verder kunnen ondersteunen. Ter zake wordt gedacht aan de omstandigheid dat het spel een pedagogische meerwaarde biedt, er voldoende draagvlak bestaat voor een optimale verspreiding en bereik van het

videospel in het onderwijs, er een nauwe samenwerking bestaat met leerkrachten, ...⁴¹

Voor wat de invulling van het begrip artistieke creatie betreft, biedt de tabel waarin de te behalen criteria werden opgesteld en die werd goedgekeurd door de Europese Commissie evenmin verdere richtsnoeren. Volgens het reglement van het Vlaams Audiovisueel Fonds is een videospel artistiek wanneer er bijvoorbeeld een sterke wisselwerking is tussen een gamestudio en een kunstenaar, er een culturele meerwaarde is, ... Ter zake dient te worden vastgesteld dat deze richtsnoeren niet uitblinken in helderheid, alsook dat zij niet werden opgenomen in de beslissing van de Europese Commissie. Het verdient o.i. aanbeveling de relevantie van deze richtsnoeren, alsook de invulling ervan, op te nemen in een volgende beslissing van de Europese Commissie. In tussentijd lijkt een verdere, publieke definiëring en alignering met de Europese Commissie noodzakelijk zodat de investeerders een inschatting kunnen maken of het videospel waarin zij investeren, een latere toets tegen de staatssteunregels kunnen doorstaan.

Voor wat de invulling betreft van het criterium dat stelt dat het thema, de motieven, de ideeën, de inhoud of de vormgeving verwijzingen bevatten naar Vlaanderen, wordt binnen de beslissing van de Commissie verduidelijkt dat hieronder het volgende kan worden begrepen:

- het ontwerp, verhaal of concept van het videospel verwijst naar de Vlaamse cultuur, samenleving of identiteit, naar de geschiedenis van België, Vlaanderen of de EER, of verwijzen naar aspecten van het leven in Vlaanderen, België of de EER;
- het verhaal is gebaseerd op Vlaamse of Europese literatuur, cinema, televisie of dergelijke;
- het videospel vertoont gelijkenissen met de traditie van Vlaamse of Belgische spelen, of ontwikkelt deze;
- het videospel verwijst naar aspecten van de regionale diversiteit in Vlaanderen, België of de EER;
- het videospel verwijst naar het Vlaams/Belgisch cultureel erfgoed.

Categorie II

Wat categorie II betreft, stelt zich eveneens een interpretatieprobleem.

Voor wat het eerste criterium betreft, *i.e.* het criterium dat stelt dat de ontwikkeling van het videospel naar verwachting een stimulerend effect zal hebben op relevante economie, aangezien een “wezenlijk” onderdeel van de creatieve activiteit in Vlaanderen wordt uitgevoerd, rijst de vraag om welk onderdeel het gaat. Er wordt met name verwezen naar: conceptuele ontwikkeling, ontwerp, programmering en geluid. Het is echter niet duidelijk of voormelde activiteiten allen samen in Vlaanderen moeten worden uitgevoerd, dan

40. VLAAMS AUDIOVISUEEL FONDS, VAF/Gamefonds: reglement (zoals van kracht vanaf 7 februari 2023), www.vaf.be/files/downloads-Gamefonds/12.-reglement-gamefonds-07.02.2023-zonder-track-changes.pdf, 8.

41. VLAAMS AUDIOVISUEEL FONDS, VAF/Gamefonds: reglement (zoals van kracht vanaf 7 februari 2023), www.vaf.be/files/downloads-Gamefonds/12.-reglement-gamefonds-07.02.2023-zonder-track-changes.pdf, 8.



wel of het volstaat dat één aspect in Vlaanderen wordt uitgewerkt. Niettegenstaande de overige criteria afdoende helder verwoord zijn – en dus *in se* geen bijzondere interpretatieproblemen stellen – dient te worden vastgesteld dat de bepalingen alsnog aanleiding hebben gegeven tot een uitgebreid debat.

Zoals vermeld onder titel II.B. werd onder druk van de Europese Commissie de initieel uitgewerkte tax shelter-regeling waarbij de steun zou worden toegekend op basis van productie- en exploitatie-uitgaven die in België werden gemaakt, hervormd.

Onder het aangepaste stelsel kan de Belgische wetgever met name geen Belgische bestedingsvereisten meer koppelen aan de toegekende steun, hetgeen het initiële opzet om de Belgische game-industrie te ondersteunen lijkt te fnuiken.

De minister van Financiën meende evenwel dat de door de Commissie vereiste aanpassing, de lokale verankering niet in de weg zou staan:

*“Met betrekking tot videospelen is het daarnaast voornamelijk de culturele test, die nu duidelijk in de wet opgenomen wordt, die zorgt voor een lokale verankering. Zo is een van de parameters in deze culturele test bijvoorbeeld dat minstens 50% van de teamleden hun hoofdverblijfplaats in de betrokken gemeenschap moeten hebben en aldaar worden belast. Het valt daarbij ook op te merken dat deze personeelskosten voor een videospel vaak de grootste uitgaven betreffen. Aldus is het uitgesloten dat de taks shelter voor videospelen zou dienen ter financiering van buitenlandse producties zonder enige band met België.”*⁴²

Voormeld antwoord lijkt echter het bestaan van het eerste criterium te negeren. Bovendien wordt ook het tweede criterium op selectieve wijze gelezen. Alternatief wordt het criterium namelijk ook vervuld wanneer de teamleden de Vlaamse cultuur kennen, bijvoorbeeld op basis van in Vlaanderen verworven kwalificaties of een langdurig verblijf in Vlaanderen. Dit impliceert dus dat het mogelijk is dat Vlamingen die in Vlaanderen gestudeerd hebben en in het buitenland werken en daar belast worden, er ook voor kunnen zorgen dat het criterium gehaald wordt. In dergelijk geval lijkt er geen terugverdieneffect te spelen.

Categorie III

Tot slot dient ook het criterium van categorie III vervuld te worden, te weten dat het spel “*bijzonder innovatief of creatief*” moet zijn.

Het is duidelijk dat dergelijke creatieve test niet beantwoordt aan het voorzienbaarheidsbeginsel en rechtszekerheidsbeginsel, en daarmee ongeschikt is om te worden ingezet voor fiscale doeleinden.

B. Productie- en exploitatie-uitgaven

Voor wat de productie- en exploitatie-uitgaven betreft, wordt in belangrijke mate aansluiting gezocht bij de bestaande regeling voor audiovisuele werken en podiumwerken. Dit biedt het voordeel dat de systematiek welbekend is, hetgeen een vlotte opstart mogelijk moet maken.

Dat gezegd zijnde dient wat de in aanmerking komende uitgaven te worden vastgesteld, dat de zaadjes voor fiscale discussies – met een impact op het productiehuis en de investeerder – ook hier reeds geplant zijn. Zo moet worden vastgesteld dat de te weerhouden uitgaven met betrekking tot de aankoop van intellectuele rechten beperkt worden tot dat deel dat noodzakelijk of nuttig is voor de realisatie van het werk en dit in verhouding tot het aandeel bij de totstandkoming ervan wanneer de aankoop aan marktprijs is gedaan.

De vraag rijst in welke mate men als productiehuis of investeerder zit te wachten op discussies omtrent het nut of de noodzaak van de aankoop van de rechten. Eenzelfde bedenking kan worden gemaakt bij de vereiste dat de rechten moeten worden aangeschaft tegen de marktprijs. Eenzelfde opmerking geldt voor de uitgaven die gemaakt werden in verband met de tests die noodzakelijk of nuttig zijn voor de totstandkoming van het in aanmerking komend werk.

Tot slot worden de aankopen van materialen, benodigdheden en uitrusting eveneens slechts in verhouding tot hun aandeel bij de totstandkoming van het werk weerhouden. Hoewel wij begrip kunnen opbrengen voor deze positie, lijkt ons dit opnieuw aanleiding te geven tot oeverloze discussies en bewijsproblematieken.

Men kan zich ernstig de vraag stellen welke actor gebaat is bij dergelijke discussies.

IV. Conclusie

Bij wijze van conclusie kan gesteld worden dat de uitbreiding van de tax shelter-maatregel op een aantal punten vatbaar is voor kritiek en verbetering.

Vooreerst dienen we vast te stellen dat een toepassing van de wet er niet *ipso facto* toe leidt dat de initiële aspiratie van de wetgever – zijnde de lokale verankering van de gamesector – zal worden behaald.

Ten tweede dient te worden vastgesteld dat een heel aantal constitutieve begrippen niet gedefinieerd werden, hetgeen onvermijdelijk zorgt voor een gebrek aan rechtszekerheid. Dit gevoel wordt verder versterkt doordat het een heel aantal bepalingen in de *memorie van toelichting* aan een (samenhangende) duiding ontbreekt.

Tot slot menen wij dat de libellering van een aantal van de in aanmerking komende uitgaven, een voedingsbodem zal vormen voor tal van discussies met de fiscale administratie die onvermijdelijk een impact zullen hebben op de vrijstelling die genoten kan worden door de investeerders.

42. Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting bij het wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2722/3, 36).

