



RAAD VAN STATE  
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT  
section de législation

advies 69.991/3  
van 13 oktober 2021

avis 69.991/3  
du 13 octobre 2021

over

sur

een wetsvoorstel 'tot wijziging  
van het Wetboek van  
inkomstenbelastingen 1992,  
betreffende de uitbreiding van  
de taxsheltermaatregel naar de  
videogame-industrie' (*Parl.St.*  
Kamer 2020-21,  
nr. 55-1590/005)

une proposition de loi  
'modifiant le Code des impôts  
sur les revenus 1992 en ce qui  
concerne l'élargissement de la  
mesure de tax shelter à  
l'industrie du jeu vidéo'  
(*Doc. Parl.*, Chambre,  
2020-21, n° 55-1590/005)

Op 22 juli 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitster van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd<sup>(\*)</sup> tot 7 september 2021, een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'tot wijziging van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992, betreffende de uitbreiding van de taxsheltermaatregel naar de videogame-industrie' (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1590/005).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 28 september 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Barbara SPEYBROUCK, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 13 oktober 2021.

\*

Le 22 juillet 2021, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Présidente de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé de plein droit <sup>(\*\*)</sup> jusqu'au 7 septembre 2021, sur une proposition de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne l'élargissement de la mesure de tax shelter à l'industrie du jeu vidéo' (*Doc. Parl.*, Chambre 2020-21, n° 55-1590/005).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 28 septembre 2021. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Barbara SPEYBROUCK, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 13 octobre 2021.

\*

---

(\*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege wordt verlengd met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

(\*\*) Ce délai résulte de l'article 84, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, *in fine*, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond,<sup>1</sup> alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

\*

### STREKKING VAN HET VOORSTEL

2.1. Het voor advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe artikel 194<sup>ter</sup>/3 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), waarbij het taxshelter-stelsel voor de productie en de ontwikkeling van videospellen werd ingevoerd, te wijzigen.

Dat artikel werd in het WIB 92 ingevoegd bij artikel 5 van de wet van 29 maart 2019 ‘tot uitbreiding van de taxshelter naar de gaming-industrie’<sup>2-3</sup>, en voorziet erin dat artikel 194<sup>ter</sup> van het WIB 92, dat het taxshelter-stelsel voor audiovisuele producties bevat, mits enkele afwijkingen van toepassing is op de in aanmerking komende productievennootschappen die als voornaamste doel de productie en de ontwikkeling van videospellen hebben.

Artikel 7, tweede lid, van de wet van 29 maart 2019 bepaalt dat “[d]e toepassing van deze wet is onderworpen 1° aan de voorafgaande ondertekening van een samenwerkingsovereenkomst tussen de gemeenschappen en de federale Staat met betrekking tot de in aanmerking komende werken; [en] 2° aan de beslissing van de Europese Commissie dat het in artikel 194<sup>ter</sup>/3 van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992 bedoelde taxshelter stelsel voor videospellen geen onverenigbare staatssteun is als bedoeld in artikel 107, 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.”

2.2. Na een eerste beoordeling omtrent de verenigbaarheid van deze maatregel met de staatssteunregels, heeft de Europese Commissie op 30 april 2020 de Belgische overheid in kennis gesteld van haar besluit om de formele onderzoeksprocedure in te leiden, overeenkomstig artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.<sup>4</sup> De Europese Commissie merkte in dat verband het volgende op:

“(31) De fiscale waarde van het tax-shelterattest wordt evenwel vastgesteld op tien negende van de productiegerelateerde uitgaven die in België zijn gedaan. De fiscale waarde van het tax-shelterattest wordt dus bepaald op basis van de territoriale bestedingen. (...) Het bedrag van de investering, en dus ook het bedrag van de steun, wordt uitgedrukt als een

---

<sup>1</sup> Aangezien het om een wetsvoorstel gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

<sup>2</sup> Adv. RvS 64.639/3 van 2 januari 2019 over een voorstel dat heeft geleid tot de wet van 29 maart 2019 ‘tot uitbreiding van de taxshelter naar de gaming-industrie’ (*Parl. St. Kamer* 2017-18, nr. 54-3078/001).

<sup>3</sup> Gewijzigd bij de wet van 29 mei 2020 ‘houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19-pandemie’ (amendement nr. 8 – *Parl. St. Kamer* 2019-20, nr. 55-1174/002) en bij de wet van 15 juli 2020 ‘houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19-pandemie (CORONA III)’ (amendement nr. 11 – *Parl. St. Kamer* 2019-20, nr. 55-1390/002). Die amendementen zijn niet voor advies voorgelegd aan de Raad van State, afdeling Wetgeving.

<sup>4</sup> Zie het besluit 2020/C 206/02 (PB C 206/11 van 19.06.2020).

percentage van de territoriale bestedingen en varieert dus naargelang van de verwachte bestedingen in België, wat een belemmering kan vormen voor de vrijheden van verkeer in het kader van de interne markt. Deze territoriale bestedingsvoorwaarden kunnen met name in strijd zijn met de beginselen van het Verdrag die het vrije verkeer van goederen en het vrij verrichten van diensten waarborgen (artikelen 34 en 56 VWEU).

(32) De aangemelde maatregel is gebaseerd op de tax shelter voor audiovisuele producties en koppelt de steun voor videospelletjes dus aan territoriale voorwaarden. De regeling inzake fiscale steun voor de fimproductie voorziet evenwel in een uitzondering op het verbod om uitgaven van begunstigden van steun te koppelen aan het grondgebied van de lidstaat, een uitzondering die door de mededeling van de Commissie betreffende staatsteun voor audiovisuele werken<sup>(...)</sup> (hierna: de ‘filmmededeling’) wordt toegestaan voor steunmaatregelen voor audiovisuele werken. In punt 24 van de betrokken mededeling is evenwel uitdrukkelijk het volgende vermeld over games: ‘zij 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.’

(33) Met betrekking tot videospelletjes verwijst de Commissie naar twee besluiten betreffende steunregelingen voor videospelletjes in Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk<sup>(...)</sup>. 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.

(34) 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 vrije verkeer van goederen en het vrij verrichten van diensten waarborgen (artikelen 34 en 56 VWEU).”

De Europese Commissie concludeerde dan ook als volgt:

“Gelet op het bovenstaande betwijfelt de Commissie — zelfs wanneer een steunmaatregel van de staten nodig is voor de ontwikkeling van videospelletjes — of het nodig of evenredig is aan die steunmaatregel territorialiteitsvoorwaarden te koppelen.

Bijgevolg betwijfelt de Commissie of het wettig is, en in overeenstemming met de interne markt voor videospelletjes, aan te nemen dat alleen in België gebruikte of verbruikte goederen of diensten in aanmerking komen voor die maatregel.”

2.3. Teneinde tegemoet te komen aan het voormelde bezwaar van de Europese Commissie, wordt de in artikel 194<sup>ter</sup>/3, § 2, 1°, tweede streepje, van het WIB 92, bepaalde voorwaarde, dat de productie- en exploitatie-uitgaven van het videospel in België werden gedaan om als werk in aanmerking te komen, vervangen door de voorwaarde dat de productie- en exploitatie-uitgaven in de Europese Economische Ruimte werden gedaan (artikel 2, 1°, van het voorstel).

Aan hetzelfde artikel 194ter/3, § 2, wordt vervolgens een punt 5° toegevoegd dat het begrip “productie- en exploitatie-uitgaven in de Europese Economische Ruimte” definieert (artikel 2, 2°, van het voorstel), en paragraaf 3 van dat artikel wordt aangevuld met een tweede lid waarin wordt bepaald dat de in artikel 194ter van het WIB 92 bedoelde productie- en exploitatieuitgaven die in België werden gedaan telkens worden verruimd tot de productie- en exploitatieuitgaven die werden gedaan in de Europese Economische Ruimte (artikel 2, 3°, van het voorstel). Voorts wordt in hetzelfde artikel 194ter/3, § 5, het laatste lid vervangen, waardoor het maximale bedrag van 2 500 000 euro dat onder het taxshelter-stelsel per dossier kan worden opgehaald, wordt gehalveerd (artikel 2, 4°, van het voorstel). Ten slotte wordt voorzien in een evaluatie van het taxshelter-stelsel voor de productie en de ontwikkeling van videospellen (artikel 3 van het voorstel).

## ONDERZOEK VAN DE TEKST

### ALGEMENE OPMERKING

3. Zoals hiervoor uiteengezet, wordt artikel 194ter/3 van het WIB 92 gewijzigd om tegemoet te komen aan het bezwaar van de Europese Commissie over de betrokken steunmaatregel. Op de vraag of over die wijzigingen reeds overleg is gepleegd met de Europese Commissie, antwoordde de gemachtigde dat dit nog niet is gebeurd. Een dergelijk overleg, alvorens de nieuwe bepalingen aan te nemen, was nochtans in het vooruitzicht gesteld in de brief van de FOD Financiën aan de Europese Commissie, in antwoord op de brief van 30 april 2020 waarbij het besluit van de Europese Commissie is meegedeeld aan de Belgische overheid: “[n]ous ne manquerons pas de vous fournir le projet d’adaptation de notre législation dès qu’il sera disponible et de vous demander alors si celui-ci pourrait convenir à l’obtention de l’accord de la Commission européenne. Un examen rapide de votre part nous permettrait de pouvoir confirmer votre position au Parlement belge avant le vote des modifications proposées”.

Een dergelijk voorafgaand overleg met de diensten van de Europese Commissie, met het oog op het verkrijgen van uitsluitel nopens de overeenstemming van de voorgestelde wijzigingen met de Europese staatssteunregels, lijkt aangewezen om te voorkomen dat de wetgever opnieuw bepalingen zou aannemen die in voorkomend geval voor de tweede maal in strijd zouden kunnen worden bevonden met die regels. Ook al zou op het eerste gezicht kunnen worden aangenomen dat met de voorgestelde bepalingen wordt tegemoetgekomen aan de door de Europese Commissie geuite bezwaren, komt het aan deze laatste toe om hierover een definitief standpunt in te nemen.

## Artikel 2

4. In het ontworpen artikel 194<sup>ter</sup>/3, § 3, tweede lid, van het WIB 92 (artikel 2, 3°, van het voorstel) dient te worden geschreven “..., § 8, eerste lid, tweede streepje, en derde lid (niet: tweede lid), § 10, eerste lid, 8°, vierde en vijfde streepje (niet: vierde en vijfde lid),...”.

\*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites <sup>1</sup>.

\*

### PORTÉE DE LA PROPOSITION

2.1. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de modifier l'article 194<sup>ter</sup>/3 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), qui a instauré le régime du tax shelter pour la production et le développement de jeux vidéo.

Cet article a été inséré dans le CIR 92 par l'article 5 de la loi du 29 mars 2019 'visant à étendre le tax shelter à l'industrie du jeu vidéo' <sup>2-3</sup>, et prévoit que l'article 194<sup>ter</sup> du CIR 92, qui contient le régime du tax shelter pour les productions audiovisuelles, s'applique, moyennant quelques dérogations, aux sociétés de production éligibles dont l'objet principal est le développement et la production de jeux vidéo.

L'article 7, alinéa 2, de la loi du 29 mars 2019 dispose que « [l]'application de la présente loi est conditionnée ; 1° à la signature préalable d'un accord de coopération entre les communautés et l'État fédéral en ce qui concerne les œuvres éligibles ; [et] 2° à la décision prise par la Commission européenne que le régime du tax shelter pour les jeux vidéo visé à l'article 194<sup>ter</sup>/3 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne constitue pas une aide d'État incompatible visée à l'article 107, 1, du Traité de fonctionnement de l'Union européenne ».

2.2. Après une première évaluation de la compatibilité de cette mesure avec les règles relatives aux aides d'État, la Commission européenne a informé les autorités belges, le 30 avril 2020, de sa décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen, conformément à l'article 108, paragraphe 2, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne <sup>4</sup>. À cet égard, la Commission européenne a observé ce qui suit :

« (31) Cependant, la valeur fiscale de l'attestation tax shelter est fixée à dix neuvièmes des dépenses liées à la production effectuée en Belgique. La valeur fiscale de l'attestation tax shelter est ainsi déterminée sur base des dépenses territoriales. Le montant de l'investissement et ainsi le montant de l'aide se définit en pourcentage des dépenses territoriales et varie donc selon les dépenses prévues en Belgique, ce qui est susceptible de constituer une entrave aux libertés de circulation dans le cadre du marché intérieur. Ces conditions de territorialité des dépenses peuvent être en conflit notamment avec les

<sup>1</sup> S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

<sup>2</sup> Avis C.E. 64.639/3 du 2 janvier 2019 sur une proposition devenue la loi du 29 mars 2019 'visant à étendre le tax shelter à l'industrie du jeu vidéo', (*Doc. parl.*Chambre, 2017-2018, n° 54-3078/001).

<sup>3</sup> Modifié par la loi du 29 mai 2020 'portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19' (amendement n° 8 – *Doc. parl.*Chambre, 2019-2020, n° 55-1174/002) et par la loi du 15 juillet 2020 'portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19 (CORONA III)' (amendement n° 11 – *Doc. parl.*Chambre, 2019-2020, n° 55-1390/002). Ces amendements n'ont pas été soumis pour avis au Conseil d'État.

<sup>4</sup> Voir la décision 2020/C 206/02 (*J.O. C 206/11* du 19.06.2020).

principes du traité assurant la libre circulation des marchandises et la libre prestation des services (articles 34 et 56 TFUE).

(32) La mesure notifiée est basée sur le régime du Tax Shelter pour les productions audiovisuelles et subordonne donc l'aide aux jeux vidéo à des conditions territoriales. Toutefois, le régime d'aides fiscales pour le cinéma se prévaut d'une exception à la prohibition de lier les dépenses par des bénéficiaires d'aide au territoire de l'État membre, reconnue par la Communication de la Commission sur les aides d'État en faveur des œuvres audiovisuelles<sup>(...)</sup> (ci-après 'Communication Cinéma') pour les aides en faveur des œuvres audiovisuelles. En revanche, la Communication en question mentionne explicitement dans son paragraphe 24 que '... les jeux ... présentent des caractéristiques différentes de celles des films en ce qui concerne leur production, leur distribution, leur commercialisation et leur consommation. En conséquence, les règles conçues pour la production cinématographique ne sauraient leur être automatiquement applicables'.

(33) S'agissant des jeux vidéo, la Commission se réfère à deux décisions concernant des aides aux jeux vidéo en France et au Royaume Uni<sup>(...)</sup>. La Commission garde à l'esprit qu'à l'inverse de la production des films, qui est mobile et relativement libre dans le choix des lieux pour chaque production, les jeux vidéo sont développés et souvent produit[s] par des gens qui travaillent sur ordinateurs dans un environnement plutôt stable et de manière continue.

(34) Pour ces raisons, la Commission n'est pas convaincue qu'il soit nécessaire ou proportionné de subordonner l'aide aux jeux vidéo à des conditions territoriales et donc a des doutes quant au respect par la mesure en cause des principes de la légalité générale et notamment des principes du Traité assurant la libre circulation des marchandises et la libre prestation des services (articles 34 et 56 du TFUE) ».

Et la Commission européenne de conclure :

« Compte tenu des considérations énoncées ci-dessus, la Commission doute — même si une aide d'état est nécessaire pour le développement des jeux vidéo — qu'il soit nécessaire ou proportionné d'avoir des conditions territoriales liées à cette aide.

Par conséquent, la Commission doute qu'il soit légal et conforme au marché intérieur pour les jeux vidéo de seulement considérer des marchandises ou services utilisés ou consommés en Belgique comme éligibles pour cette mesure ».

2.3. Afin de répondre à l'objection susmentionnée de la Commission européenne, la condition prévue à l'article 194ter/3, § 2, 1°, deuxième tiret, du CIR 92, selon laquelle les dépenses de production et d'exploitation du jeu vidéo doivent avoir été effectuées en Belgique pour qu'il puisse être considéré comme une oeuvre éligible, est remplacée par la condition selon laquelle les dépenses de production et d'exploitation doivent avoir été effectuées dans l'Espace économique européen (article 2, 1°, de la proposition).

Le même article 194ter/3, § 2, est complété par un 5°, qui définit la notion de « dépenses de production et d'exploitation effectuées dans l'Espace économique européen » (article 2, 2°, de la proposition), et le paragraphe 3 de cet article est complété par un alinéa 2 qui dispose que les dépenses de production et d'exploitation effectuées en Belgique, visées à l'article 194ter du CIR 92, sont chaque fois étendues aux dépenses de production et d'exploitation effectuées dans l'Espace économique européen (article 2, 3°, de la proposition). Par ailleurs, dans le même article 194ter/3, § 5, le dernier alinéa est remplacé, ce qui a pour effet de réduire de moitié le montant maximal de 2.500.000 euros qui peut être recueilli par dossier dans le cadre du régime

du tax shelter (article 2, 4° de la proposition). Enfin, la proposition prévoit une évaluation du régime du tax shelter pour la production et l'exploitation de jeux vidéo (article 3 de la proposition).

## EXAMEN DU TEXTE

### OBSERVATION GÉNÉRALE

3. Ainsi qu'il a été exposé ci-dessus, l'article 194ter/3 du CIR 92 a été modifié pour répondre au grief de la Commission européenne en ce qui concerne la mesure d'aide en cause. À la question de savoir si ces modifications ont déjà fait l'objet d'une concertation avec la Commission européenne, le délégué a répondu que cette concertation n'a pas encore eu lieu. Une telle concertation, préalable à l'adoption des nouvelles dispositions, était néanmoins envisagée dans la lettre du SPF Finances adressée à la Commission européenne, en réponse au courrier du 30 avril 2020 notifiant la décision de la Commission européenne aux autorités belges : « [n]ous ne manquerons pas de vous fournir le projet d'adaptation de notre législation dès qu'il sera disponible et de vous demander alors si celui-ci pourrait convenir à l'obtention de l'accord de la Commission européenne. Un examen rapide de votre part nous permettrait de pouvoir confirmer votre position au Parlement belge avant le vote des modifications proposées ».

Une telle concertation préalable avec les services de la Commission européenne, en vue d'obtenir une réponse définitive quant à la conformité des modifications proposées avec les règles européennes en matière d'aides d'État, semble indiquée pour éviter que le législateur adopte à nouveau des dispositions qui pourraient, le cas échéant, être jugées contraires à ces règles une seconde fois. Même si, de prime abord, on peut admettre que les dispositions proposées répondent aux objections exprimées par la Commission européenne, il appartient à cette dernière de prendre une position définitive sur la question.

### Article 2

4. À l'article 194ter/3, § 3, alinéa 2, en projet, du CIR 92 (article 2, 3°, de la proposition), on écrira « ..., § 8, alinéa 1<sup>er</sup>, deuxième tiret, et alinéa 3 (et non : alinéa 2), § 10, alinéa 1<sup>er</sup>, 8°, quatrième et cinquième tirets (et non : alinéas 4 et 5),... ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH