

(i)

MOTIEF, DOEL EN BEDOELING  
IN DIE  
SUID-AFRIKAANSE BELASTINGREG

deur

MORTHIMER JAMES LLOYD

Voorgelê ter gedeeltelike vervulling  
van die vereistes vir die graad

MAGISTER COMMERCII (BELASTING)

in die

FAKULTEIT EKONOMIESE EN BESTUURSWETENSKAPPE

aan die

UNIVERSITEIT VAN PRETORIA

PRETORIA

JULIE 1990

(ii)

Want hulle was na vermoë - ek betuig dit - ja, bo vermoë gewillig (Paulus by geleentheid aan die gemeente van Korinthe oor die insameling vir die arm Christene van Judéa, II Kor 8:3).

"Human motives are obscure, difficult of ascertainment, sometimes conjectural, and their ascertainment cannot appropriately be allowed to enter into the matter of the collection of the public revenue." (Lord Sands, *David Carlaw & Sons Ltd v IRC* (11 TC 96 p 120)).

"It is clear that something which lawyers call state of mind, the very existence of which is denied by many respectable psychologists, is regarded as an integral part of the law." (Hutchins and Slesinger, 291).

(iii)

## DANKBETUIGINGS

Ek is groot dank verskuldig aan 'n paar mense wat dit vir my moontlik gemaak het om die studie tot voleinding te bring.

My studieleier, Professor Doktor H de Jager, vir sy toeganklikheid en vir die raad en bystand wat hy verleen het.

Professor W J Buys, vir sy geduld en leiding met betrekking tot die aanvanklike navorsing en die voorbereiding van die finale dokumente.

Advokaat I van Zyl het 'n groot bydrae gelewer deur die voorlopige dokument deur te lees en het ook telkens wanneer ek van besondere teoretiese beginsels kennis moes neem, waardeerde bystand verleen.

Aan my vrou, Annelien, vir haar oneindigende geduld en morele onderskraging tydens hierdie onderneming.

Ten slotte, my dank en ere aan my Skepper, sonder Sy genade sou hierdie taak nie voltooi gewees het nie.

(iv)

## VOORWOORD

Binne die dissipline van die belastingreg in Suid-Afrika word 'n persoon se transaksies of handeling vir doeleindes van die bepaling van sy belastingpligtigheid geklassifiseer aan die hand van, onder andere, die maatstawwe van motief, doel en bedoeling (Van Niekerk, 1972, p 105).

Die doel van hierdie ondersoek is om die betekenis en toepassing van motief, doel en bedoeling as maatstawwe vir die bepaling van 'n persoon se belasbare inkomste te verduidelik en om sodoende 'n bydrae te lewer tot 'n meer doeltreffende en regverdige toepassing van die bepalings van die Inkomstebelastingwet.

Daar word vertrou dat die resultate van hierdie ondersoek vir die Wetgewer, die Wetstoepasser en die Onderdaan van nut sal wees in hul stryd om die korrekte toepassing van die bepalings van die Inkomstebelastingwet.

(v)

## INHOUDSOPGAWE

Bladsy

SAMEVATTING

CONCLUSION

HOOFSTUK 1.

DOEL, METODE EN OMVANG VAN DIE ONDERSOEK	1
1.1 INLEIDING	1
1.2 OMSKRYWING VAN BEGRIPPE	2
1.2.1 Inkomstebelastingwet	2
1.2.2 Belastingreg	2
1.2.3 Belastingreël	3
1.3 DOEL VAN DIE ONDERSOEK	3
1.4 METODE VAN ONDERSOEK	5
1.5 HIPOTESE	6
1.6 BASIESE AANNAMES	6
1.7 ASPEKTE VAN DIE ONDERSOEK	7
1.8 BELANGRIKHEID VAN DIE STUDIE	8

## HOOFSTUK 2

### DIE BETEKENIS VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING IN ANDER REGSDISSIPLINES 9

#### 2.1 INLEIDING 9

#### 2.2 DIE TAALKUNDIGE BETEKENIS VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING 10

2.2.1 Motief 10

2.2.2 Doel 10

2.2.3 Bedoeling 11

2.2.4 Gevolgtrekking 11

#### 2.3 DIE BETEKENIS VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING IN ENGELAND 11

2.3.1 Motief 12

2.3.1.1 Strafred 12

2.3.2 Doel 12

2.3.2.1 Strafred 12

2.3.2.2 Belastingreg 13

2.3.3 Bedoeling 14

2.3.3.1 Strafred 14

2.3.4 Gevolgtrekking 14

#### 2.4 DIE BETEKENIS VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING IN DIE VERENIGDE STATE VAN AMERIKA 15

2.4.1 Motief 15

2.4.1.1 Strafred 15

2.4.1.2 Deliktereg 15

2.4.2 Doel 16

(vii)

2.4.2.1	Strafreg	16
2.4.3	Bedoeling	16
2.4.3.1	Strafreg	16
2.4.3.2	Belastingreg	16
2.4.4	Gevolgtrekking	17
<b>2.5</b>	<b>DIE BETEKENIS VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING IN ANDER REGSDISSIPLINES VAN SUID-AFRIKA</b>	<b>17</b>
2.5.1	Motief	17
2.5.1.1	Strafreg	17
2.5.1.2	Deliktereg	18
2.5.1.3	Kontraktereg	18
2.5.2	Doel	18
2.5.2.1	Strafreg	18
2.5.2.2	Deliktereg	19
2.5.3	Bedoeling	19
2.5.3.1	Strafreg	19
2.5.3.2	Deliktereg	20
2.5.3.3	Kontraktereg	21
2.5.4	Gevolgtrekking	21
<b>2.6</b>	<b>SAMEVATTING</b>	<b>21</b>
2.6.1	Motief	21
2.6.2	Doel	22
2.6.3	Bedoeling	22
	<b>TABEL A. SAMEVATTING VAN DIE BETEKENISSE VAN DIE WOORDE MOTIEF, DOEL EN BEDOELING SOOS DIT IN DIE VERSKILLENDE REGSDISSIPLINES UITGEKRISTALISEER HET</b>	<b>23</b>

## HOOFSTUK 3

DIE KLASSIFIKASIE VAN HANDELINGE OF TRANSAKSIES AAN DIE HAND VAN DIE MAATSTAWWE MOTIEF, DOEL EN BEDOELING BINNE DIE BELASRTINGREG		24
3.1	INLEIDING	24
3.2	ALGEMENE METODES VAN KLASSIFIKASIE VAN HANDELINGE OF TRANSAKSIES	24
3.2.1	Subjektiewe benadering	26
3.2.2	Objektiewe benadering met verwysing na tipiese persoon	26
3.2.3	Objektiewe benadering met verwysing na gevolge van die handeling	27
3.2.4	Objektiewe benadering met verwysing na die verwantskap tussen die handeling en ander handelinge	27
3.2.5	Objektiewe benadering met verwysing na voorgeskrewe reëls	28
3.3	GEVOLGTREKKING	28

## HOOFSTUK 4

DIE IDENTIFIKASIE VAN 'N BESIGHEID		29
4.1	INLEIDING	29
4.2	DIE OMSKRYWING VAN BESIGHEID	31
4.3	DIE BETEKENIS VAN BEDOELING BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'N BESIGHEID	33



4.3.1	Motief	34
4.3.1.1	'B' Company Investments Ltd v CoT	34
4.3.1.2	LHC Corporation of S A (Pty) Ltd v CIR	35
4.3.1.3	CIR v Stott	37
4.3.2	Doel	39
4.3.2.1	Stephan v CIR	39
4.3.2.2	De Beers Holdings (Pty) Ltd v CIR	40
4.3.3	Bedoeling	41
4.3.3.1	IBS 1196	41
4.3.3.2	Overseas Trust Corporation Ltd v CIR	43
4.3.3.3	African Life Investment Corporation (Pty) Ltd v SIR	44
4.3.3.4	CIR v Stott	46
4.3.4	Gevolgtrekking	47
4.4	DIE AARD VAN DIE TOETS BY DIE KLASSIFIKASIE VAN AKTIWITEITE OF BEDRYWIGHEDE AS 'N BESIGHEID	48
4.4.1	IBS 1185	48
4.4.2	IBS 1138	51
4.4.3	IBS 1283	53
4.4.4	IBS 1196	54
4.4.5	SIR v The Trust Bank of Africa Ltd	55
4.4.6	Joel & Joel v CIR	56
4.4.7	Gevolgtrekking	58
 HOOFSTUK 5		
DIE IDENTIFIKASIE VAN 'N KAPITAAL WINS		59
5.1	INLEIDING	59
5.2	OMSKRYWING VAN 'N KAPITAAL WINS	61
5.2.1	Ekonomiese omskrywing	62
5.2.2	Skema van winsbejag	63

(x)

5.3	DIE BETEKENIS VAN BEDOELING BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'N KAPITAAL WINS	64
5.3.1	Motief	64
5.3.1.1	IBS 1164	65
5.3.1.2	IBS 1413	66
5.3.1.3	IBS 1418	69
5.3.1.4	Lace Proprietary Mines Ltd v CIR	70
5.3.1.5	IBS 1223	72
5.3.1.6	CIR v Modified Investments (Pty) Ltd	77
5.3.1.7	CIR v Tod	78
5.3.1.8	IBS 1355	80
5.3.2	Doel	82
5.3.2.1	CIR v Paul	83
5.3.3	Bedoeling	85
5.3.3.1	IBS 1164	85
5.3.3.2	IBS 1413	86
5.3.3.3	IBS 1418	90
5.3.3.4	IBS 1223	95
5.3.3.5	IBS 944	96
5.3.3.6	CIR v Tod	97
5.3.3.7	IBS 1355	98
5.3.4	Gevolgtrekking	99
5.4	DIE AARD VAN DIE TOETS BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'N KAPITAAL WINS	100
5.4.1	Werklik Aantreklike Beleggings (Edms) Bpk v KBI	100
5.4.2	IBS 1198	101
5.4.3	IBS 1391	102
5.4.4	Natal Estates Ltd v SIR	104
5.4.5	Gevolgtrekking	106

## HOOFSTUK 6

DIE IDENTIFIKASIE VAN 'N TOELAATBARE AFTREKKING	107
6.1 INLEIDING	107
6.2 DIE OMSKRYWING VAN DIE UITDRUKKINGS "BY DIE VOORTBRENGING VAN DIE INKOMSTE" EN "VIR BEDRYFSDOELEINDES"	109
6.2.1 By die voortbrenging van inkomste	109
6.2.2 Vir bedryfsdoeleinDES	111
6.3 DIE BETEKENIS VAN DOEL BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'N TOELAATBARE AFTREKKING	111
6.3.1 Motief	112
6.3.1.1 IBS 734	114
6.3.1.2 CoT v BSA Co Investments Ltd	115
6.3.1.3 CIR v Pick 'n Pay Wholesalers (Pty) Ltd	118
6.3.1.4 CIR v Van der Walt	131
6.3.1.5 Sub-Nigel Ltd v CIR	134
6.3.1.6 De Beers Holdings (Pty) Ltd v CIR	135
6.3.2 Doel	139
6.3.2.1 Port Elizabeth Electric Tramway Co Ltd v CIR	139
6.3.2.2 CIR v Genn & Co (Pty) Ltd	142
6.3.2.3 CIR v Allied Building Society	145
6.3.3 Bedoeling	148
6.3.3.1 IBS 1292	148
6.3.3.2 CoT v Rendle	151
6.3.4 Gevolgtrekking	154
6.4 DIE AARD VAN DIE TOETS BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'N TOELAATBARE AFTREKKING	155

6.4.1	CIR v Hickson	156
6.4.2	Sub-Nigel Ltd v CIR	157
6.4.3	CoT v Rendle	161
6.4.4	IBS 569	161
6.4.5	Gevolgtrekking	164
<b>HOOFSTUK 7</b>		
<b>BELASTINGVERMYDING EN -ONTDUIKING</b>		<b>165</b>
<b>7.1</b>	<b>INLEIDING</b>	<b>165</b>
<b>7.2</b>	<b>OMSKRYWING VAN BEGRIPPE</b>	<b>167</b>
7.2.1	Belastingvermyding	168
7.2.2	Belastingontduiking	169
<b>7.3</b>	<b>DIE BETEKENIS VAN BEDOELING BY DIE IDENTIFIKASIE VAN BELASTINGVERMYDING EN -ONTDUIKING</b>	<b>171</b>
7.3.1	Motief	172
7.3.1.1	CIR v King	172
7.3.1.2	SIR v Geustyn, Forsyth & Joubert	175
7.3.1.3	IBS 1178	179
7.3.2	Doel	181
7.3.2.1	CIR v King	181
7.3.2.2	CIR v Da Costa	182
7.3.3	Bedoeling	184
7.3.3.1	IBS 1178	184
7.3.3.2	CIR v Da Costa	185
7.3.4	Gevolgtrekking	186
<b>7.4</b>	<b>DIE AARD VAN DIE TOETS BY DIE IDENTIFIKASIE VAN BELASTINGVERMYDING EN -ONTDUIKING</b>	<b>186</b>

(xiii)

7.4.1	SIR v Gallagher	187
7.4.2	IBS 1178	188
7.4.3	CIR v Di Cissio	190
7.4.4	Gevolgtrekking	192
<b>HOOFSTUK 8</b>		
<b>DIE PERKE VAN EN NOODSAAKLIKHEID VIR DIE MAATSTAF VAN BEDOELING</b>		<b>193</b>
8.1	<b>INLEIDING</b>	<b>193</b>
8.2	<b>DIE PERKE VAN DIE MAATSTAF VAN BEDOELING</b>	<b>194</b>
8.2.1	Die relatiewe belangrikheid van die kwalifiserende doel	194
8.2.2	Tydreëling van die kwalifiserende doel	195
8.2.3	Subjektiviteit	196
8.2.4	Geloofwaardigheid	197
8.2.5	Ex post facto getuienis	198
8.3	<b>DIE NOODSAAKLIKHEID VIR DIE MAATSTAF VAN BEDOELING</b>	<b>199</b>
8.3.1	Regsbeginsels	199
8.3.2	Klassifikasie van uitgawe	199
8.3.3	Klassifikasie van inkomste	200
8.3.4	Belastingvermyding	200
8.4	<b>GEVOLGTREKKING</b>	<b>201</b>
<b>HOOFSTUK 9</b>		
<b>OPSOMMING EN AANBEVELINGS</b>		<b>202</b>

(xiv)

9.1	INLEIDING	202
9.2	DIE BETEKENIS VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING IN ANDER REGSDISSIPLINES	203
9.2.1	Motief	204
9.2.2	Doel	204
9.2.3	Bedoeling	204
9.3	DIE KLASSIFIKASIE VAN HANDELINGE OF TRANSAKSIES AAN DIE HAND VAN DIE MAATSTAWWE VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING BINNE DIE BELASTINGREG	204
9.4	DIE BETEKENIS EN TOEPASSING VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'N BESIGHEID	205
9.5	DIE BETEKENIS EN TOEPASSING VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'N KAPITAALWINS	208
9.6	DIE BETEKENIS EN TOEPASSING VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'N TOELAATBARE AFTREKKING	211
9.7	DIE BETEKENIS EN TOEPASSING VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING BY DIE IDENTIFIKASIE VAN BELASTINGVERMYDING- EN ONTDUIKING	214
9.8	DIE PERKE VAN EN NOODSAAKLIKHEID VIR DIE MAATSTAF VAN BEDOELING	216

(xv)

## SAMEVATTING

### MOTIEF, DOEL EN BEDOELING IN DIE SUID-AFRIKAANSE BELASTINGREG

deur

MORTHIMER JAMES LLOYD

LEIER : PROFESSOR DOKTOR H DE JAGER  
DEPARTEMENT : REKENING- EN OUDITKUNDE  
GRAAD : MAGISTER COMMERCII (BELASTING)

Die gevolge van 'n belastingpligtige se handeling word binne die belastingreg beoordeel aan die hand van verskillende maatstawwe. Die maatstaf van doel word deur die Wetgewer by die klassifikasie van die belastingpligtige se handeling by die toepassing van verskeie belastingreëls voorgeskryf. Die hoewe het ook by geleentheid die maatstaf van doel by die interpretasie van verskeie belastingreëls, waar dit nie uitdruklik voorgeskryf is nie, toegepas.

Verskeie vertakkinge van die reg onderskei tussen motief, doel en bedoeling wanneer die maatstaf van doel of bedoeling toegepas moet word. Hierdie begrippe is by die interpretasie van verskeie belastingreëls, waar die toepassing van die maatstaf van doel voorgeskryf word, ingevoer. Sommige kenners meen dat 'n soortgelyke onderskeiding nie in die belastingreg tuis hoort nie.

Die doel van hierdie ondersoek was om, met verwysing na die betekenis en toepassing van die begrippe, motief, doel en bedoeling in ander regsvertakkinge, die betekenis en toepassing daarvan in die Suid-Afrikaanse belastingreg vas te stel. Met ander woorde, die ondersoek behoort aan te toon of 'n onderskeiding tussen motief, doel en bedoeling in die belastingreg toegepas word, en indien dit nie toe

gepas word nie, of dit wel nuttig toegepas kan word. Verder is gepoog om die beperkings van en noodsaaklikheid vir die toepassing van die maatstaf van doel in die belastingreg vas te stel.

Dit blyk uit die ondersoek dat die toepassing van die maatstaf van doel by die toepassing van bepaalde belastingreëls nog nie gesuiwer is nie en dat dit lei tot regs-onsekerheid en onbillikheid. Verder blyk dit duidelik uit die ondersoek dat die toepassing van die maatstaf van doel wel gesuiwer kan word deur die betekenis van die begrippe, motief, doel en bedoeling te onderskei en gevolglik korrek toe te pas.

In die laaste plek toon die ondersoek aan dat die toepassing van die maatstaf van doel in die belastingreg deur verskeie faktore beperk word, maar dat die toepassing daarvan om verskeie redes noodsaaklik is.

Daar word aanbeveel dat die Wetgewer kennis moet neem van die betekenis van die begrippe motief, doel en bedoeling en 'n vermenging daarvan by die formulering van belastingreëls moet vermy. Dit sal 'n bydrae lewer tot eenvoudiger interpretasie van die betrokke reëls asook 'n meer korrekte toepassing daarvan op die handeling van die belastingpligtige. Verder behoort die houe nie die onderskeiding van motief, doel en bedoeling by die toepassing van die maatstaf van doel, by die uitleg van belastingreëls te vermy nie. Dit sal onsekerheid en onbillikheid met betrekking tot die toepassing van die betrokke reëls verhoed.



(xvii)

## SYNOPSIS

### MOTIVE, PURPOSE AND INTENTION IN THE SOUTH AFRICAN INCOME TAX LAW

by

MORTIMER JAMES LLOYD

LEADER : PROFESSOR DOCTOR H DE JAGER

DEPARTMENT : ACCOUNTING AND AUDITING

DEGREE : MAGISTER COMMERCII (TAX)

The Income Tax Law in South Africa requires that a taxpayer's actions or transactions are to be classified (judged) with reference to various criteria. The Legislature requires the application of the criterium of purpose to classify a taxpayer's activities and transactions in terms of various tax rules. Even the Courts applied the criterium of purpose in the interpretation of various tax rules where the criteria has not been specifically required by the legislature.

Various branches of the law distinguishes between motive, purpose and intention where the criteria of purpose or intention are required to classify activities. The study indicated that various learned writers are of the opinion that a similar distinction cannot be applied in the Income Tax Law of South Africa.

The purpose of this study was to determine the meaning of motive, purpose and intention within the South African Income Tax Law by studying the meaning of the words as they are used in other branches of the law. In other words, the result of the study should indicate whether a similar distinction between motive, purpose and intention is applied in the Income Tax Law and if not, whether such a distinction can be applied in the Income Tax Law. Furthermore, the limitations and necessity of the application of the criteria of purpose in the Income Tax Law was determined.

The study indicated that the application of the criterium of purpose in the interpretation of various tax rules had not been clearly distinguished and defined. This fact leads to uncertainty and unfairness in the application of these tax rules. It also became apparent that the application of the criteria of motive, purpose and intention could be more clearly defined and distincted in order to lead to more certain and fair application of income tax rules.

Lastly, the study indicated that the application of the criteria of purpose and intention in the Income Tax Law are being limited by various factors but that the application thereof in the Income Tax Law are, because of various reasons, inevitable.

It is proposed that the Legislature must take cognisance of the meaning of the criteria of motive, purpose and intention in other branches of the law and that the correct distinction in the formulating of tax rules must be applied. This will contribute to a more just interpretation of the various tax rules as well as a more proper application thereof in the classification of the taxpayer's actions or transactions. Furthermore, it is proposed that the Courts, in the interpretation of the various tax rules, should not avoid to distinguish between motive, purpose and intention. This will have the result that uncertainty and unfairness will be reduced in the application of the various tax rules.

## HOOFSTUK 1.

### DOEL, METODE EN OMVANG VAN DIE ONDERSOEK.

#### 1.1 INLEIDING.

Die belastingreg in Suid Afrika het, om verskeie redes, al hoe meer kompleks geword en gevolglik is wetgewing moeiliker om op te stel, te interpreteer en toe te pas (Lapidoth, 1979, p 585). Van Niekerk (1972, p 105) voer aan dat een van die redes hiervoor die neiging van die wetgewer en die howe is om al hoe meer van die substantiewe belastingreëls, waarvolgens 'n belastingpligtige se handeling of transaksies beoordeel of geklassifiseer word, te formuleer aan die hand van die maatstawwe van motief, doel en bedoeling.

In die Inkomstebelastingwet van 1941 (Wet 31 van 1941) word woorde soos "hoofdoel", "oogmerk", "aan 'n bepaalde doel", vir die doeleindes van", "uitsluitlik of hoofsaaklik met die doel om", "vir bedryfsdoeleindes", "ten einde", "met die oog op", ensovoorts, in nie minder nie as 38 bepalings (Byvoorbeeld artikels 1 "n ander diepgoudmyn", bystandsfonds", "maatskappy", "handelsvoorraad", 9(9)(b), 11(2)(c) en 65(2)(a)) gebruik, terwyl sulke uitdrukkings in die huidige Inkomstebelastingwet (Wet 58 van 1962) in nie minder nie as 97 bepalings (Byvoorbeeld artikels 1 "aandeelhouer", "beslote korporasie", "bruto inkomste" (IB), 8(1)(a), 8C(b) 10(1)(cB)(ii), 11(p), 13(1)(a), 23(g), 76(2)(a), 76(6)) voorkom. Selfs die Wysigingswetsontwerp op Belastingwette van 1988 formuleer nuwe belastingreëls met verwysing na die maatstawwe (Byvoorbeeld Klousule 48(2)(b)).

Die howe skroom nie om by die uitleg van belastingwetgewing bepaalde belastingreëls met verwysing na die maatstaf van bedoeling te omskryf nie (Natal Estates Ltd v SIR (37 SATC 193, p 220) en Port Elizabeth Electric Tramway Co Ltd v CIR (8 SATC 13, p 16)).

Die toepassing van hierdie maatstawwe dra by tot regsonsekerheid, ingewikkeldheid en onregverdigheid wat nie in 'n goeie belastingstelsel tuishoort nie (Van Niekerk, 1972, p 106).

## 1.2 OMSKRYWING VAN BEGRIPPE.

### 1.2.1 Inkomstebelastingwet.

Die term Inkomstebelastingwet verwys na die Inkomstebelastingwet, nommer 58 van 1962, soos gewysig tot 31 Oktober 1988.

### 1.2.2 Belastingreg.

Die belastingreg in Suid Afrika bestaan uit verskeie elemente waaronder, onder andere, Inkomstebelasting-, Boedelbelasting- (Boedelbelastingwet, nommer 45 van 1955) en Verkoopbelastingreg (Verkoopbelastingwet, nommer 103 van 1978) resorteer. Vir doeleindes van hierdie ondersoek word die term belastingreg beperk om slegs te verwys na die Inkomstebelastingreg.

### 1.2.3 Belastingreël.

Vir doeleindes van hierdie ondersoek beteken die begrip belastingreël enige belastingbepaling soos dit in die Inkomstebelastingwet voorkom of enige regsbeginsel soos dit deur die howe neergelê is.

### 1.3 DOEL VAN DIE ONDERSOEK.

Nieteenstaande die feit dat die Wetgewer al hoe meer die maatstawwe van motief, doel en bedoeling inspan by die formulering van belastingreëls, word die begrippe nie statutêr omskryf nie. Selfs die howe wat geroep word om 'n belastingprobleem deur die toepassing van die maatstawwe op te los, het by baie min geleenthede gepoog om die begrippe te omskryf en te onderskei. Volgens Van Niekerk (1972, p 106) het die howe nog geen poging aangewend om die begrippe te onderskei nie, maar die howe het wel later by geleentheid so 'n poging aangewend. (Vergelyk IBS 1418, (49 SATC 42, p 45), IBS 1413, (48 SATC 167, p 172) en SIR v The Trust Bank of Africa Ltd, (37 SATC 87, p 106)). Inteendeel word die begrippe deurgaans as sinonieme gebruik wat tot verwarring lei (Van Niekerk, 1972, p 106). In die verband kan ook na IBS 1162 (33 SATC 201, pp 203-4) waar die woorde "object", "desire", "wish", "ambition", "intention" en "purpose" deur Regter Galgut deurgaans as sinonieme gebruik word asook na IBS 1185 (35 SATC 122, p 123) waar die woorde "motive", "purpose" en "intention" deur Regter Miller in een sin as sinonieme gebruik word (hierdie sin is deur Regter Grosskopf in Malan v KBI (43 SATC 1, p 7) met goedkeuring aangehaal) en IBS 1325 (49 SATC 297, p 299) waar Regter Pittman die saak van S v Commissioner of Taxes (24 SATC 744) aanhaal wat na die woorde "intention" en "motive" as sinonieme verwys, verwys word.

Onlangse beslissings in die Spesiale Inkomstebelastinghof sowel as die Hooggeregshof dui daarop dat die betekenis en toepassing van die maatstawwe nog nie in die belastingreg gesuiwer is nie. Byvoorbeeld, in sy beslissing (SIR v The Trust Bank of Africa Ltd (37 SATC 87, p 106)) benadruk Appèlregter Botha die beginsel dat 'n hof, wat die bedoeling waarmee 'n transaksie verrig is, moet ondersoek, nie gemoed is met die geestesingesteldheid wat vir die strafreg vereis word nie, maar eerder met die doel waarvoor die transaksie verrig is. In 'n ander saak poog Regter Grosskopf om tussen motief en bedoeling te onderskei en om 'n betekenis van noodwendighedsopset aan bedoeling toe te dig, 'n betekenis wat sy oorsprong in die strafreg het (IBS 1413 (48 SATC 167, p 172)). Later het Waarnemende regter Conradie ook gepoog om tussen motief en bedoeling te onderskei en gaan verder om ook die strafregtelike betekenis van noodwendighedsopset aan bedoeling toe te dig (IBS 1418 (49 SATC 42, p 45)).

Van Niekerk (1972, p 106) identifiseer die probleme rondom die toepassing van die maatstawwe maar poog nie om die begrippe te omskryf of te onderskei nie. Alhoewel hy beseft dat sekerheid en eenvoudigheid in die wêreld gery word, doen hy geen oplossing aan die hand nie. Hy is van mening dat 'n omskrywing of onderskeiding van hierdie begrippe nie 'n bydrae tot die oplossing van belastingprobleme kan lewer nie. Broomberg (1972 SALJ 445, p 461) het ander sentimente hieroor:

"In many branches of the law, notably criminal law and the law of contract the distinction between intention and motive often plays a determinative role. Does this distinction apply in income tax? The courts have almost, but not quite, recognised such a distinction, and Professor AF van Niekerk of the University of South Africa has suggested that matters are best left on

that basis. But suppose that a difference does in fact exist: If we turn a blind eye on it, it could just happen that we lose our remaining good eye. ...it does seem as though order and certainty will not be achieved in this regard unless and until the distinction between income (sic) [motive] and intention is recognised."

Die Margo-kommissie (1986, par 12.23) spreek homself soos volg uit oor die toepassing van subjektiewe maatstawwe by die onderskeiding tussen 'n ontvangste of toevalling van 'n inkomste aard en 'n ontvangste of toevalling van 'n kapitale aard:

"Dit is ongetwyfeld waar dat wanneer van verskillende howe verwag word om heeltemal subjektiewe kriteria toe te pas op die feite van 'n spesifieke geval, die resultate onseker kan wees, en dit lei ook tot 'n gebrek aan eenvormigheid in die behandeling van verskillende belastingpligtiges."

Die doel van hierdie ondersoek is om die betekenis en toepassing van die begrippe motief, doel en bedoeling in die Suid Afrikaanse belastingreg te bestudeer en om 'n poging aan te wend om dit te omskryf en te onderskei. Uiteindelik word beoog om 'n bydrae te lewer tot die bereiking van groter sekerheid, eenvoud en regverdigheid in die Suid Afrikaanse belastingreg.

#### 1.4 METODE VAN ONDERSOEK.

Die aard van hierdie ondersoek vereis aanvanklik 'n tegniek van literatuurstudie waartydens die betekenis van bepaalde begrippe ondersoek sal word. Later word 'n tegniek van waarneming vereis ten einde die toepassing van die

begrippe in die belastingreg te ondersoek. Om hierdie rede is besluit om die Beskrywende waarnemings-metode, soos dit deur Leedy (1985, p 133) voorgehou word, toe te pas.

Beskrywende waarneming is bloot waarneming met insig. Hierdie waarneming kan om ooglopende redes nie op alle elemente van 'n bepaalde populasie uitgevoer word nie, en 'n versigtige seleksie van spesifieke items moet dus uitgevoer word (Leedy, 1985, p 132).

### 1.5 HIPOTESE.

Vir enige ondersoek is die daarstelling van 'n hipotese belangrik omdat so 'n intelligente vermoede die navorser se denke rig op die oplossing van die probleem (Leedy, 1985, p 5).

Vir doeleindes van hierdie ondersoek word daar dus as hipotese aanvaar dat die betekenis en toepassing van die maatstawwe van motief, doel en bedoeling in die Suid Afrikaanse belastingreg gesuiwer kan word deur die begrippe te omskryf en te onderskei.

### 1.6 BASIESE AANNAMES.

Wanneer aspekte van die belastingreg (wat gewoonlik slegs deur 'n student in die belastingreg, die wetgewer, die wetstoepasser en die belastingpraktisyn, verstaan word) bespreek word, moet daar aangeneem word dat die leser 'n redelike begrip van die betrokke terminologie, wetgewing en regsbeginsels het.



## 1.7 ASPEKTE VAN DIE ONDERSOEK.

Die spesifieke aspekte wat deur hierdie ondersoek aangeraak word kan soos volg opgesom word:

- a) Die betekenis van motief, doel en bedoeling in ander regsdisiplines van Suid Afrika sowel as die van ander lande soos die Verenigde Koninkryk en die Verenigde State van Amerika.
- b) Die klassifikasie van handeling of transaksies aan die hand van die maatstaf van bedoeling binne die belastingreg.
- c) Die betekenis van die maatstaf van bedoeling en die aard van die toets by die toepassing van die maatstaf van bedoeling in die Suid Afrikaanse belastingreg. Hierdie aspekte word ondersoek binne die volgende belastingreëls :
  - i) Die identifikasie van 'n besigheid.
  - ii) Die identifikasie van ontvangstes en toevallings van 'n kapitale aard.
  - iii) Die begrippe "by die voortbrenging van inkomste" en "geheel en al vir doeleindes van die bedryf".
  - iv) Belastingvermyding.
  - v) Belastingontduiking.

- d) Die faktore wat die toepassing van subjektiewe maatstawwe beperk.
- e) Die noodsaaklikheid van motief, doel en bedoeling as maatstawwe in die Suid Afrikaanse belastingreg.

### 1.8 BELANGRIKHEID VAN DIE STUDIE.

In sy bespreking van die belastinggevolge van eiendomstransaksies, identifiseer Broomberg (1972 SALJ 445, p 464) die regsgeleerde se probleme met betrekking tot bedoeling in die belastingreg, en kom tot die gevolgtrekking dat;

"Our tax system is simple and unsophisticated, at least in comparison with the regimes in most of the developed Western countries. For this very reason it is desirable that these fundamental problems in the law of taxation be eliminated, before local lawyers, too, are overloaded, as they sure will be, with a brain-draining massive statutory infra-structure of tax law. On the positive side, it is possible that a comprehensive analysis of the factual problem may, apart from assisting taxpayers and their advisers in obvious ways, serve to reduce the disconcerting lack of uniformity in the decisions of the courts."

Die belangrikheid van hierdie ondersoek kan, in die lig van hierdie oproep, nie onderskat word nie.

## HOOFSTUK 2.

### DIE BETEKENIS VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING IN ANDER REGSDISSIPLINES.

#### 2.1 INLEIDING.

Volgens Van Niekerk (1972, p 106) is pogings al in verskeie lande aangewend om die betekenis van motief, doel en bedoeling binne die belastingreg te omskryf en te onderskei.

In Suid Afrika het die howe reeds by geleentheid gepoog om die begrippe by die oplossing van verskillende belastingprobleme te omskryf en te onderskei. In die verband kan na IBS 1418 (49 SATC 42, p 45), IBS 1413 (48 SATC 167, p 172) en SIR v The Trust Bank of Africa Ltd (37 SATC 87, p 106) verwys word.

Van Niekerk (1972, p 106) is egter van mening dat, waar dit in die strafreg en deliktereg nodig mag wees om tussen motief, doel en bedoeling te onderskei, dit nie lyk asof 'n dergelike onderskeiding in die belastingreg tot groter duidelikheid of die oplossing van probleme kan bydra nie.

Dit is duidelik dat, vir doeleindes van hierdie ondersoek, dit noodsaaklik is om die betekenis en toepassing van die begrippe in die regsdisiplines, waar dit reeds omskryf en onderskei is, vas te stel. Die resultate kan dan as 'n basis dien vir die bestudering van die betekenis en toepassing van die begrippe in die belastingreg van Suid Afrika. Die gewone taalkundige betekenis van die begrippe sal as aanknopingspunt van hierdie studie gebruik word.

## 2.2 DIE TAALKUNDIGE BETEKENIS VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING.

### 2.2.1 Motief.

Volgens die Afrikaanse Verklarende Woordeboek (Kritzinger MSB et al, 1972) beteken die woord "motief" die volgende:-

- (a) beweegrede,
- (b) dryfveer,
- (c) tema,
- (d) leidende idee,
- (e) gedagte,
- (f) onderwerp in die ruimste betekenis waaruit 'n kunstenaar sy stof kies.

### 2.2.2 Doel.

Die betekenis van die woord "doel" word deur die Afrikaanse Verklarende Woordeboek (Kritzinger MSB et al, 1972) soos volg weergegee:-

- (a) wat 'n mens jou voorstel om te bereik,
- (b) mikpunt,
- (c) eindpunt van 'n plan,
- (d) oogmerk,
- (e) eindpunt,
- (f) bestemming,
- (g) beoog,
- (h) mik op,
- (i) sinspeel.

### 2.2.3 Bedoeling.

Die Afrikaanse Verklarende Woordeboek (Kritzinger MSB et al, 1972) gee die betekenis van die woord "bedoeling" soos volg weer:-

- (a) doel,
- (b) oogmerk,
- (c) mening,
- (d) indirekte aanduiding.

Dit is slegs die eerste twee betekenis wat relevant is vir doeleindes van hierdie ondersoek.

### 2.2.4 Gevolgtrekking.

Dit blyk dat daar 'n taalkundige onderskeid is tussen die betekenis van die woord "motief" aan die een kant en die betekenis van die woorde "doel" en "bedoeling" aan die ander kant. Laasgenoemde twee woorde het blykbaar dieselfde taalkundige betekenis.

## 2.3 DIE BETEKENIS VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING IN ENGELAND.

Nieteenstaande die feit dat daar in die regspleging in Engeland ook verwarring ten opsigte van die betekenis en toepassing van die maatstawwe van motief, doel en bedoeling bestaan (DPP v Lynch (1975 2 WLR 641, p 663)), het die volgende omskrywings tog in verskeie regsdissiplines in Engeland uitgekristalliseer.

### 2.3.1 Motief.

#### 2.3.1.1 Strafred.

Die begrip "motief" word met twee betekenisse gebruik. Eerstens beteken dit die emosie wat 'n persoon se handeling inspireer en in die tweede plek beteken dit 'n beoogde of beplande gevolg of 'n begeerte (DPP v Lynch (1975 2 WLR 641, p 664)).

'n Motief, ongeag die betekenis wat daaraan geheg word, is irrelevant by die vraag of 'n misdaad gepleeg is (DPP v Lynch (1975 2 WLR 641, p 665) en Chandler v DPP (1962 3 WLR 694, p 718)).

### 2.3.2 Doel.

#### 2.3.2.1 Strafred.

Die betekenis van die begrip "doel" word omskryf as 'n "soort bedoeling". Waar die begrip "bedoeling" alle noodwendige of onvermydelike gevolge van 'n handeling insluit, is die begrip "doel" beperk tot die uiteindelijke gevolg wat beoog of beplan word (Hyam v DPP (1974 2 WLR 607, p 617)).

Die begrip "doel" verwys na die betekenis van motief wanneer motief verwys na die beoogde of beplande gevolg (Avery Jones, p 10).

Die woord "doel" kan gebruik word om te verwys na die hoofmerk wat 'n persoon met sy handeling wil bereik of dit kan gebruik word om te verwys na al

die gevolge wat waarskynlik sal plaasvind as gevolg van die handeling (Chandler v DPP (1962 3 WLR 694, p 718)).

### 2.3.2.2 Belastingreg.

Binne die belastingreg in Engeland beperk Avery Jones (p 25) die betekenis van "doel" tot die hoofogmerk of uiteindelijke gevolg wat met 'n handeling beoog word. Die toepassing van hierdie betekenis binne die belastingreg word duidelik weergegee deur Lord Simon (Crofter Hand Woven Harris Tweed Co Ltd v Leitch (1942 AC 435, p 445)):

"The question to be answered, in determining whether a combination to do an act which damages others is actionable, even though it would not be actionable if done by a single person, is not 'did the combiners appreciate, or should they be treated as appreciating, that others would suffer from their action,' but 'what was the real reason why the combiners did it?' or, as Lord Cave puts it, 'what is the reason or purpose of the combination?' The test is not what is the natural result to the Plaintiffs of such combined action, or what is the resulting damage which the Defendants realise or should realise will follow, but what is in truth the object in the minds of the combiners when they acted as they did... The analysis of human impulses soon leads us into the quagmire of mixed motives, and even if we avoid the word 'motive' there may be more than a single purpose or object. It is enough to say that if there is more than one purpose actuating a combination, liability must depend on ascertaining the predominant purpose."

### 2.3.3 Bedoeling.

#### 2.3.3.1 Strafreg.

Die begrip "bedoeling" sluit in die doel van die handeling sowel as al die noodwendige en onvermydelike gevolge van die handeling. Dit het dus 'n wyer betekenis as die begrip "doel" (Hyam v DPP (1974 2 WLR 607, p 617)).

Die begrip "bedoeling" sluit ook die waarskynlike gevolge van 'n handeling in (Chandler v DPP (1962 3 WLR 694, p 718)).

"Bedoeling" word onderskei van 'n begeerte of 'n verwagting van die gevolge van 'n handeling (Hyam v DPP (1974 2 WLR 607, p 617)).

"Bedoeling" is 'n regsterm terwyl "motief" en "doel" in hulle gewone betekenis gebruik word (DPP v Lynch (1975 2 WLR 641, p 664)).

#### 2.3.4 Gevolgtrekking.

Dit blyk uit hierdie ondersoek dat die begrip "motief" in Engeland twee moontlike betekenis kan hê. In die eerste plek kan dit verwys na die beweegrede wat 'n handeling inspireer. In die tweede plek kan dit dieselfde betekenis as die woord "doel" hê.

Die woord "doel" beteken die uiteindelijke gevolg wat beoog of beplan word. Binne die belastingreg word die betekenis daarvan beperk tot die hoofdoel wat bereik wil word. Die begrip "bedoeling" sluit in die doel van die handeling



sowel as die noodwendige of onvermydelike gevolge van die handeling. Die begrip omsluit selfs die waarskynlike gevolge van die handeling.

## 2.4 DIE BETEKENIS VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING IN DIE VERENIGDE STATE VAN AMERIKA.

### 2.4.1 Motief.

#### 2.4.1.1 Strafred.

Blum (1967 CLR 485, p 486) verduidelik die strafregtelike betekenis van motief, doel en bedoeling aan die hand van die volgende tradisionele voorbeeld:

Die beskuldigde het 'n vuurwapen op 'n persoon A gerig. Die beskuldigde het begeer om A te skiet. Nadat die beskuldigde die sneller getrek het, het die koeël 'n omstander B, wat in die vuurlyn was, noodlottig verwond.

Volgens Blum kan daar drie aspekte van die beskuldigde se gedagtegang geïdentifiseer word.

Die eerste aspek wat vasgestel kan word is die vraag: Waarom wou die beskuldigde die vuurwapen op A rig en skiet, dit is, wat was sy motief? In die gestelde voorbeeld word die motief nie gegee nie, maar dit kon moontlik selfverdediging of haat wees.

#### 2.4.1.2 Deliktereg.

Binne die deliktereg word motief omskryf as 'n geestesingesteldheid wat

aanleiding gee tot 'n begeerte om 'n bepaalde gevolg te bereik (Blum, 1967 CLR 485, p 487).

#### 2.4.2 Doel.

##### 2.4.2.1 Strafred.

Die tweede aspek wat volgens Blum (p 487) vasgestel kan word is die vraag: Wat wou die beskuldigde bereik deur die vuurwapen te rig en die sneller te trek, met ander woorde, wat was sy doel? In die voorbeeld is die beskuldigde se gestelde doel om A te skiet.

#### 2.4.3 Bedoeling.

##### 2.4.3.1 Strafred.

Die derde aspek wat volgens Blum (p 487) vasgestel kan word is die vraag: Het die beskuldigde bedoel om B noodlottig te wond, met ander woorde, wat was sy bedoeling? Die antwoord op hierdie vraag sal afhang van bepaalde omstandighede. Indien die omstandighede van die geval aantoon dat dit absoluut noodwendig of onvermydelik was om B te tref voordat A getref kon word, dan moet dit aanvaar word dat die beskuldigde die bedoeling gehad het om B noodlottig te wond.

##### 2.4.3.2 Belastingreg.

Binne die belastingreg voer Paul (1938, p 257) aan dat "bedoeling" drie regs-betekenis kan hê. Eerstens kan dit verwys na die uitoefening van 'n wil wat

benodig word om 'n spier- of fisiese beweging uit te voer. Volgens Paul is hierdie betekenis irrelevant vir doeleindes van die klassifikasie van handeling binne die belastingreg. Tweedens kan dit verwys na die onmiddellike gevolg wat die dader beoog. Derdens kan dit verwys na die uiteindelijke rede waarom die onmiddellike doel beoog word. Hierdie betekenis is dieselfde as die betekenis van die begrip "motief". "Bedoeling" is dus die doel van die handeling terwyl "motief" die aanleiding tot die bedoeling is. Wanneer hierdie betekenis aan die begrippe toegedig word, dan is motief gewoonlik nie relevant vir doeleindes van die belastingreg nie, terwyl "bedoeling" wesenlik is by die oplossing van belastingprobleme.

#### 2.4.4 Gevolgtrekking.

Dit blyk uit hierdie ondersoek van die Amerikaanse reg dat die begrip "motief" verwys na die beweegrede wat 'n handeling inspireer. Die woord "doel" verwys na die oogmerk wat bereik wil word terwyl die woord "bedoeling" die betekenis van die woord "doel" uitbrei deurdat dit verwys na die oogmerk van die handeling sowel as die onvermydelike of noodwendige gevolge van die handeling.

### 2.3 DIE BETEKENIS VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING IN VERWANTE REGSDISSIPLINES VAN SUID AFRIKA.

Die begrippe motief, doel en bedoeling is in verskeie regsdisiplines van Suid Afrika omskryf en onderskei. Hierdie ondersoek word beperk tot die betekenis en toepassing van die begrippe binne die strafreg, deliktereg en kontraktereg.

#### 2.5.1 Motief.

##### 2.5.1.1 Strafreg.

Die strafregtelike betekenis van die woord "motief" word deur Snyman (p 172) vergelyk met 'n beweegrede. Met hierdie betekenis is 'n motief nie relevant by die vraag of 'n handeling met 'n bepaalde bedoeling verrig is nie (Burchell, p 140).

#### 2.5.1.2 Deliktereg.

Binne die deliktereg omskryf Van der Walt (p 61) die woord "motief". Hy stel dat "motief" en "bedoeling" nie dieselfde juridiese betekenis het nie. 'n Motief is die impuls wat 'n persoon aanspoor of beweeg om te handel en wat die vorming van 'n bedoeling voorafgaan.

#### 2.5.1.3 Kontraktereg.

Die betekenis van die woord "motief" in die kontraktereg word deur Appèlregter Tindall (Avis v Verseput (1943 AD 331, p 366)) vergelyk met dit wat 'n persoon aanspoor of dryf om volgens 'n bepaalde wyse te handel of 'n rede wat 'n persoon se wil beïnvloed. Waarnemende Hoofregter Watermeyer (Avis v Verseput (1943 AD 331, p 355)) omskryf die woord "motief" as die rede wat 'n persoon inspireer om te handel.

### 2.5.2 Doel.

#### 2.5.2.1 Strafred.

Binne die strafreg is die woord "doel" vergelyk met 'n oogmerk, begeerte of wens. Dit is die wil gerig op 'n bepaalde gevolg en in hierdie sin is dit een van die vorms van bedoeling (Snyman, p 167).

### 2.5.2.2 Deliktereg.

Die betekenis van die woord binne die deliktereg word omskryf as 'n oogmerk (Van der Walt, p 62).

### 2.5.3 Bedoeling.

#### 2.5.3.1 Strafreg.

Volgens Snyman (p 166) bestaan die begrip "bedoeling" (vir doeleindes van hierdie ondersoek word die woord "bedoeling" in plaas van die woord "opset" gebruik) in die strafreg uit twee elemente naamlik, wilsgerigtheid en kennis van die gevolge of omstandighede van die handeling. Die wilsgerigtheid omskep dagdromery, 'n wens of hoop in bedoeling.

Snyman (p 167) identifiseer drie verskillende vorms van bedoeling naamlik, dolus directus, dolus indirectus en dolus eventualis.

#### (a) Dolus directus.

Hierdie vorm van bedoeling behels die rig van 'n persoon se wil op 'n bepaalde gevolg en die wete dat die gevolg met redelike sekerheid sal plaasvind. In hierdie sin beteken "bedoeling" dieselfde as "doel". Die Drietalige Regswoordeboek (Hiemstra et al, p 188) verklaar die betekenis van dolus directus in die strafreg as oogmerk.

(b) Dolus indirectus.

Wanneer die dader bewus is van die feit dat sekere gevolge van sy handeling noodwendig of onvermydelik sal plaasvind (al is dit nie die gevolg wat hy beoog nie) en hy vereenselwig hom daarmee en gaan voort met sy handeling, behels dit bedoeling by noodwendigheid of noodwendighedsopset. Hierdie vorm van bedoeling brei die normale betekenis van die woord uit. Die Drietalige Regswoordeboek (Hiemstra et al, p 188) verklaar die betekenis van dolus indirectus in die strafreg as opset by sekerheidsbewussyn.

(c) Dolus eventualis.

Bedoeling by waarskynlikheid kom voor wanneer die dader daarvan bewus is dat bepaalde gevolge waarskynlik sal plaasvind (al is dit nie die gevolg wat hy beoog nie) en homself daarmee vereenselwig en voortgaan met sy handeling. Hierdie is 'n juridiese betekenis wat aan die woord "bedoeling" toegedig word. Die Drietalige Regswoordeboek (Hiemstra et al, p 188) verklaar die betekenis van dolus eventualis in die strafreg as opset by moontlikheidsbewussyn.

2.5.3.2 Deliktereg.

Binne die deliktereg het die woord "bedoeling" dieselfde betekenis soos dit deur Snyman geïdentifiseer is (Van der Walt, p 63).

### 2.5.3.3 Kontraktereg.

Binne die kontraktereg het die woord "bedoeling" 'n meer beperkte betekenis deurdat dit slegs verwys na die doel of oogmerk van die betrokke party (Avis v Verseput (1943 AD 331, p 348)).

### 2.5.4 Gevolgtrekking.

Bostaande ondersoek toon aan dat die woord "motief" verwys na die beweegrede wat 'n handeling inspireer. Die woord "doel" verwys na die oogmerk van 'n handeling terwyl die woord "bedoeling" die betekenis van die woord "doel" uitbrei deurdat dit verwys na die oogmerk van die handeling sowel as al die onvermydelike en noodwendige gevolge, en selfs die waarskynlike gevolge, van die handeling.

## 2.6 SAMEVATTING.

Die betekenis van die woorde motief, doel en bedoeling soos dit in die verskillende regsdisiplines uitgekristalliseer het, kan skematies voorgestel word (Tabel A).

Vir doeleindes van hierdie ondersoek word die volgende betekenis van die begrippe motief, doel en bedoeling (soos dit hierbo verduidelik is) as grondslag aanvaar:

### 2.6.1 Motief.

Beweegrede of leidende impuls.

### 2.6.2 Doel.

Oogmerk, mikpunt of gevolg wat beoog word.

### 2.6.3 Bedoeling.

Oogmerk, mikpunt of gevolg sowel as opset by noodwendigheidsbewussyn en opset by waarskynlikheidsbewussyn.



TABEL A.

SAMEVATTING VAN DIE BETEKENIS VAN DIE WOORDE MOTIEF, DOEL EN BEDOELING SOOS DIT IN DIE VERSKILLENDE REGSDISSIPLINES UITGEKRISTALLISEER HET.

	Motief	Doel	Bedoeling
Taalkundig	Beweegrede Dryfveer	Oogmerk Mikpunt Beoog	Doel Oogmerk
Engeland	Beweegrede Oogmerk	Oogmerk Mikpunt	Noodwendige en Onvermydelike gevolge Waarskynlike gevolge
Amerika	Beweegrede	Oogmerk	Noodwendige en Onvermydelike gevolge
Suid Afrika	Beweegrede Dryfveer	Oogmerk	Doel Noodwendige en Onvermydelike gevolge Waarskynlike gevolge

## HOOFSTUK 3.

### DIE KLASSIFIKASIE VAN HANDELINGE OF TRANSAKSIES AAN DIE HAND VAN DIE MAATSTAWWE VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING BINNE DIE BELASTINGREG

#### 3.1 INLEIDING.

Die toepassing van die maatstawwe van motief, doel en bedoeling bring noodwendig 'n subjektiewe element in 'n bepaalde vraagstuk na vore (Van Niekerk, 1976, p 133 en IBS 1391 (47 SATC 66, p 72)), maar dit word nie net tot subjektiewe toetse beperk nie. Die toepassing van die maatstawwe kan ook objektiewe toetse meebring (Broomberg, 1972 SALJ 445, p 447). Die vraag of 'n bepaalde belastingreël 'n subjektiewe of 'n objektiewe toets vereis sal afhang van die metode waarvolgens die betrokke handeling of transaksie geklassifiseer moet word.

Hierdie hoofstuk behandel die metodes waarvolgens 'n belastingbetaler se handeling of transaksies geklassifiseer kan word. Wanneer die betekenis en toepassing van die maatstawwe van motief, doel en bedoeling in die Suid Afrikaanse belastingreg, in die hoofstukke wat hierna volg, ondersoek word, sal gepoog word om telkens aan te dui watter metode van klassifikasie by die toepassing van die betrokke belastingreël toegepas behoort te word.

#### 3.2 ALGEMENE METODES VAN KLASSIFIKASIE VAN HANDELINGE OF TRANSAKSIES.

Blum (1967 CLR 485, p 496) identifiseer vyf metodes waarvolgens 'n persoon se handeling of transaksies binne die belastingreg geklassifiseer kan word:-

- (a) Die handeling word geklassifiseer met verwysing na die gedagtegang of geestesingesteldheid van die dader self, dit wil sê 'n subjektiewe toets word toegepas.
- (b) Die klassifikasie van die handeling ignoreer die gedagtegang van die betrokke dader, maar oorweeg die moontlike gedagtegang van 'n gemiddelde of tipiese persoon onder soortgelyke omstandighede, dit wil sê 'n objektiewe toets word toegepas.
- (c) Die handeling word geklassifiseer met verwysing na die gevolge daarvan, dit wil sê 'n objektiewe toets word toegepas.
- (d) Die klassifikasie van die handeling berus op die verwantskap van die handeling met ander handelinge, dit wil sê 'n objektiewe toets word toegepas.
- (e) Die handeling word geklassifiseer met verwysing na die blote plaasvind van die handeling (die handeling word getoets aan voorgeskrewe reëls), dit wil sê 'n objektiewe toets word toegepas.

Hierdie metodes kan aan die hand van 'n praktiese voorbeeld verduidelik word. Artikel 16 van die Inkomstebelastingwet, (Alhoewel hierdie artikel nie meer van toepassing is op studies wat op of na 1 Maart 1984 'n aanvang geneem het nie, word dit as voorbeeld gebruik omdat dit die toepassing van die reëls van klassifikasie van handelinge goed verduidelik.), laat toe dat 'n belastingpligtige by die vasstelling van sy belasbare inkomste, onkoste deur hom aangegaan in verband met nagraadse studiekursusse, as aftrekking kan eis. Een van die voorwaardes waaraan voldoen moet word voordat 'n aftrekking toegelaat word,

is die vereiste dat die studiekursus deurloop is om die persoon se kwalifikasies te verbeter sodat hy sy beroep beter kan beoefen.

As voorbeeld kan aanvaar word dat 'n algemene mediese praktisyn 'n nagraadse kwalifikasie in die Plantkunde verwerf. Die vraag ontstaan nou of die onkoste wat die praktisyn in verband met hierdie studiekursus aangegaan het, as aftrekking toegelaat kan word. Die antwoord moet vasgestel word deur die toepassing van die maatstawwe van motief, doel en bedoeling deurdat die praktisyn moet aandui dat die studiekursus deurloop is om sy kwalifikasies te verbeter sodat hy sy beroep beter kan beoefen.

### 3.2.1 Subjektiewe benadering.

Sou die toepassing van die maatstawwe bloot 'n subjektiewe toets vereis, met ander woorde dat die motief, doel en bedoeling van die dader self vasgestel moet word, dan sou die vraag wat beantwoord moet word soos volg gestel word:- Wat was die praktisyn se motief, doel en bedoeling met die verkryging van die nagraadse kwalifikasie in die Plantkunde? Hy kon moontlik beoog het om die kennis wat hy opgedoen het, toe te pas in sy praktyk deurdat hy die mediese gebruike van plante en kruie kon navors en dit so tot die voordeel van sy beroep gebruik.

### 3.2.2 Objektiewe benadering met verwysing na tipiese persoon.

Wanneer die toepassing van die maatstawwe van motief, doel en bedoeling 'n ondersoek na die motief, doel en bedoeling van 'n gemiddelde of tipiese persoon in soortgelyke omstandighede vereis, dan is die toets nie meer subjektief van aard nie, want die motief, doel en bedoeling van die dader self is nie meer

relevant nie. 'n Objektiewe toets word toegepas en die vraag wat beantwoord moet word sou soos volg gestel word:- Wat sou 'n ander algemene mediese praktisyn se motief, doel en bedoeling met betrekking tot die verkryging van so 'n nagraadse kwalifikasie in die Plantkunde gewees het? 'n Tipiese algemene mediese praktisyn kon moontlik so 'n kwalifikasie gebruik het ten einde sy beroep beter te beoefen. Hierdie metode verskil van die subjektiewe metode in die sin dat persoonlike of sonderlinge voorkeure of afkeure van die dader geen gewig dra wanneer die gedagtegang van 'n tipiese persoon ondersoek word nie.

### 3.2.3 Objektiewe benadering met verwysing na die gevolge van die handeling.

Indien die maatstawwe toegepas word met verwysing na die gevolge van die handeling is die toets dus ook objektief. Die ondersoek moet aantoon of die verkryging van die kwalifikasie wel bygedra het tot die verbetering van die praktisyn se beroep. Die vraag sou dus soos volg gestel word:- Het die nagraadse kwalifikasie wel die praktisyn in staat gestel om sy beroep beter te beoefen?

### 3.2.4 Objektiewe benadering met verwysing na die verwantskap tussen die handeling en ander handelinge.

Wanneer die toepassing van die maatstawwe geskied met verwysing na die verwantskap tussen die handeling en ander handelinge word ook 'n objektiewe toets toegepas. In die voorbeeld sou die vraag soos volg gestel word:- Hou die kwalifikasie verband met die vereistes van die mediese beroep of hou dit eerder verband met 'n beroep in die Plantkunde wat heeltemal onverwant is aan die mediese beroep ?

### 3.2.5 Objektiewe benadering met verwysing na voorgeskrewe reëls

Sou die toepassing van die maatstawwe bloot afhang van die plaasvind van die handeling, met ander woorde die handeling word getoets aan voorgeskrewe reëls, dan is dit ook 'n objektiewe toets. Die Inkomstebelastingwet skryf dan ook sodanige reëls voor waaraan die verkryging van die kwalifikasie moet voldoen alvorens die onkoste daaraan verbonde as aftrekking toegelaat kan word (Byvoorbeeld artikel 16(a) en (b)). Die belastingreël kan selfs voorskryf dat die betrokke kwalifikasie wel 'n algemene mediese praktisyn se kwalifikasies verbeter sodat hy sy beroep beter kan beoefen, die uitreiking van 'n praktyknota deur die Kommissaris van Binnelandse Inkomste is 'n goeie voorbeeld van sodanige reëls wat voorgeskryf kan word.

### 3.3 GEVOLGTREKKING.

Hierdie ondersoek toon duidelik dat die toepassing van die maatstawwe van motief, doel en bedoeling nie tot 'n subjektiewe toets beperk is nie, maar dat die ondersoek na die belastingpligtige se motief, doel of bedoeling ook objektiewe toetse betrek.

## HOOFSTUK 4.

### DIE IDENTIFIKASIE VAN 'n BESIGHEID.

#### 4.1 INLEIDING.

Die identifikasie van 'n besigheid is by die toepassing van verskeie belastingreëls relevant.

In die eerste plek is die inkomste verkry uit die dryf van 'n besigheid nie van 'n kapitale aard nie (Stephan v CIR (32 SATC 54, p 61) en Melrose Trust Ltd v CIR (7 SATC 201, p 206)). Die omskrywing van "bruto inkomste" (Artikel 1) sluit ontvangstes of toevallings van 'n kapitale aard uit. Die gevolg van hierdie uitsluiting is dat kapitaal winste nie belasbaar is nie, maar dat inkomste verkry uit die dryf van 'n besigheid wel belasbaar is.

In die tweede plek is 'n belastingpligtige slegs geregtig op aftrekkings van onkoste en verliese wat hy aangegaan of gely het by die beoefening van 'n bedryf (Artikel 11). Die omskrywing van bedryf (Artikel 1) sluit 'n besigheid in.

In die derde plek hang die toepassing van sekere vrystellings (Byvoorbeeld Artikels 10(1)(f)(iii) (Godsdienstige-, liefdadigheids- of opvoedkundige instellings mag nie besigheid dryf nie), 10(1)(h)(i) (Buitelanders mag nie 'n besigheid in die Republiek dryf nie) en 10(1)(k)(ii) (Buitelanders mag nie 'n besigheid in die

Republiek dryf nie) af van die vraag of 'n belastingpligtige 'n besigheid dryf al dan nie.

Vierdens is buitelandse maatskappye wat nie in die Republiek besigheid dryf nie, vrygestel van belasting op onuitgekeerde winste (Artikel 48(a) en (b)).

In die vyfde plek is belasting op buitelandse aandeelhouers slegs hefbaar op buitelanders wat nie in die Republiek besigheid dryf nie (Artikel 42(b)(i)).

Die wetgewer omskryf die woord "bedryf" (artikel 1) dat dit ook elke professie, handelsaak, besigheid, diens, beroep, vak of onderneming, met inbegrip van die verhuur van goed en die gebruik of die verleen van toestemming tot die gebruik van 'n patent, model, handelsmerk, outeursreg of enige ander goed wat volgens die Kommissaris se oordeel van dergelike aard is. Hierdie omskrywing vereis nie 'n ondersoek na die belastingpligtige se motief, doel of bedoeling ten einde sy transaksies as 'n bedryf te klassifiseer nie. Dit blyk dus dat 'n belastingpligtige se transaksies of aktiwiteite geklassifiseer word deur 'n blote oorweging van die objektiewe eienskappe daarvan. Met ander woorde, indien die eienskappe van 'n belastingpligtige se transaksies of aktiwiteite ooreenstem met die eienskappe van die elemente van die omskrywing van die woord "bedryf" dan beoefen die belastingpligtige 'n bedryf ongeag wat sy motief, doel of bedoeling mag wees. So kan 'n persoon byvoorbeeld die beroep van 'n predikant beoefen, en volgens die woordomskrywing is dit 'n bedryf, terwyl sy motiewe van naasteliefde of geloofsoortuigings nie by die klassifikasie van sy aktiwiteite 'n rol speel nie.

Die identifikasie van 'n besigheid is nie so eenvoudig nie. Buiten dat nóg die wetgewer nóg die howe duidelike eienskappe van 'n besigheid geïdentifiseer het, het



die howe verder gegaan en die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n besigheid toegepas (Platt v CIR (32 SATC 142, p 148)).

Die doel van hierdie hoofstuk is om die betekenis van bedoeling by die klassifikasie van 'n belastingpligtige se aktiwiteite of transaksies as 'n besigheid te ondersoek. Verder sal gepoog word om die metode waarvolgens 'n belastingpligtige se transaksies aan die hand van die maatstaf van bedoeling as 'n besigheid geklassifiseer word, te ondersoek.

#### 4.2 DIE OMSKRYWING VAN BESIGHEID.

Nieteenstaande die versuim van die wetgewer om die begrip "besigheid" te omskryf, het die howe verskeie omskrywings aan die begrip toegedig.

Volgens een omskrywing behels 'n besigheid enigiets wat 'n mens se tyd, aandag en arbeid vereis met die bedoeling om wins te maak (Platt v CIR (32 SATC 142, p 148)). 'n Ander omskrywing stel dit dat 'n belastingpligtige 'n besigheid dryf wanneer hy deur gewoonte handel en so 'n handeling waarskynlik winste tot gevolg kan hê en die handeling word uitgevoer met die bedoeling om 'n wins te maak (Joel & Joel v CIR (33 SATC 106, p 108)).

'n Besigheid is ook omskryf om elke winsgewende aktiwiteit in te sluit (IBS 770 (19 SATC 216, p 217)).

Dit behoort in gedagte gehou te word dat hierdie omskrywings nie die alfa en die omega by die identifikasie van 'n besigheid is nie. Die volgende opmerking in 'n onlangse Australiese belastingsaak (25 CTBR NS Saak 80) illustreer die situasie:

"Whether a man is or is not carrying on a business is, ultimately, a question of fact and little assistance is derived from a study of the cases. Be it as it may, it has never yet stopped either party from an exhaustive analysis of every case in which a taxpayer's activities were or were not held to be of an income producing kind. This case proved no exception. How many trees make a forest is as elusive as counting the number of angels which can fit in the head of a pin - and as sterile. Terms such as 'significant commercial purpose' are bandied about as though they were a Rosetta stone capable of reducing the hieroglyphics of judicial dicta to some kind of chemical solution, requiring only a piece of litmus paper to give an accurate determination. Alas, 'business' has its own unique kind of chemistry which defies so simple a solution."

Hierdie ondersoek probeer dan ook nie om die presiese omskrywing van 'n besigheid vas te stel nie, maar gee slegs oorweging aan die rol wat die maatstawwe van motief, doel en bedoeling by die omskrywings wat reeds deur die hof voorgelê is, speel. Dit is duidelik dat hierdie omskrywings die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n besigheid betrek.

Bogenoemde omskrywings gee slegs oorweging aan die bedoeling om wins te maak, maar die hof het die toepassing van die maatstawwe nie net daartoe beperk nie. Die toepassing van die maatstawwe by die identifikasie van 'n besigheid vereis ook oorweging van:

- (a) Die bedoeling om besigheid te dryf (SIR v Crane (39 SATC 191, p 199)).

- (b) Die bedoeling om soortgelyke transaksies op 'n gereelde grondslag te doen (IBS 136 (4 SATC 203, p 205), IBS 258 (7 SATC 67, p 70) en SIR v Crane (39 SATC 191, p 199)).

#### 4.3 DIE BETEKENIS VAN BEDOELING BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'n BESIGHEID.

Die eerste probleem om op te los is om die betekenis van die woord "bedoeling", soos dit telkens as maatstaf by die identifikasie van 'n besigheid toegepas word, vas te stel. Met ander woorde die ondersoek moet aandui of die woord "bedoeling" een of meer van die betekenisse het soos dit in hoofstuk twee aangetoon is.

Die eerste moontlike betekenis van die woord "bedoeling" wat oorweeg kan word is die betekenis van die woord "motief" in die enger sin van beweegrede of dryfveer. Met ander woorde, die vraag is of die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n besigheid, 'n ondersoek na die belastingpligtige se motief vereis.

Die tweede moontlike betekenis van die woord "bedoeling" om te oorweeg is die betekenis van die woord "doel" in die sin van oogmerk of direkte gevolg wat bereik wil word. Met ander woorde die vraag is of die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n besigheid, 'n ondersoek na die belastingpligtige se doel vereis.

In die derde plek moet oorweging gegee word aan die moontlike betekenis van die woord "bedoeling" in 'n wyer sin van noodwendighedsopset of waarskynlikheidsopset. Anders gestel is die vraag of die maatstaf van bedoeling by die

identifikasie van 'n besigheid 'n ondersoek na die noodwendige of waarskynlike gevolge van 'n belastingpligtige se aktiwiteite vereis.

'n Ontleding van hofbeslissings waar daar telkens van die hof verwag was om 'n besigheid te identifiseer is noodsaaklik om bogenoemde probleem op te los.

#### 4.3.1 Motief.

##### 4.3.1.1 'B' Company Investments Ltd v CoT (27 SATC 81).

Die appellant maatskappy is opgerig met die primêre oogmerk om besigheid as beleggingspekulant te doen. Die appellant het die hele beleggingsportefeulje van 'n ander maatskappy, in dieselfde groep waartoe die appellant behoort het, oorgeneem sodat die ander maatskappy kon kwalifiseer vir sekere belastingtoelaes. 'n Item in die portefeulje is verteenwoordig deur 'n lening van R4 000 000 wat teen R3 762 175 bekom is. Die lening is later teen R2 648 604 verkoop en die verlies van R1 113 571 is as 'n aftrekking geëis.

Die hof moes oorweeg of die transaksie deel was van die appellant se besigheid as beleggingspekulant.

In sy uitspraak het Regter Fieldsend (p 85) onder andere bevind dat:-

- (i) Die appellant 'n besigheid as beleggingspekulant begin het.

- (ii) Die rede waarom die beleggingsportefeulje vanaf die ander maatskappy bekom is kan nie tot gevolg hê dat hy iets anders as 'n beleggingspekulant is nie.

As grondslag vir sy beslissing argumenteer Regter Fieldsend (p 87) soos volg:

"I should like to adopt the homely analog which was bandied about in argument of the grocer father who, wishing to retire, persuades his reluctant son to buy his business lock, stock and barrel. Assuming that the son agrees, buys the stock and continues to trade, not because he wants to trade but because he does not want to offend and upset his aging parent, surely then he is nothing but a trader despite his motive for so becoming, and any payment for trading stock is an allowable deduction for tax purposes."

Hierdie beslissing toon aan dat die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n besigheid nie verwys na die belastingpligtige se motief of beweegrede nie.

#### 4.3.1.2 LHC Corporation of SA Pty Ltd v CIR (17 SATC 125).

Die appellant maatskappy het in Desember 1943 100 000 aandele in Scaw Metals Beperk gekoop. Gedurende Januarie 1945 het die appellant die aandele begin verkoop en teen September 1946 was al die aandele verkoop.

Die appellant het beweer dat hy die aandele verkry het ten einde sekere agentskappe vanaf Scaw Metals Beperk te bekom. Hierdie agentskappe is nooit bekom nie. Die spesiale hof het bevind dat die aandele wel primêr vir die beweerde doel bekom was en dat die aanvanklike verkryging van die aandele nie deel was van die appellant se beleggingspekulasie bedrywighede nie.

Appèlregter Schreiner (p 132) laat homself soos volg uit oor hierdie bevinding:

"If this finding had stood by itself it could hardly, I think, have been argued that it sufficed to prove that the 100 000 shares were not part of the company's stock-in-trade in the business of share-dealing. By itself the finding would probably only have meant that for a particular reason the company had gone in for a particular share-dealing transaction."

Appèlregter Schreiner bevind (p 132) dat die appellant wel die besigheid van 'n beleggingspekulant gedryf het. Die vraag wat die hof moes beantwoord, was dus of die betrokke aandeletransaksie deel was van die appellant se besigheid as beleggingspekulant.

Hierdie vraag is deur Appèlregter Schreiner (p 133) soos volg beantwoord:

"...the purchase of the 100 000 shares was one of the kind of profit-making activities that the company was formed to undertake, and, even if the motive found by the special court made it probable that the company did not contemplate an early resale, this does not mean that there was any sort of obstacle to or restriction upon such resale... If, therefore, as I have assumed in the company's favour, the finding of the special court meant that in view of the object or motive of the purchase and the consequent absence of a positive contemplation of resale, the nature of the transaction was not share-dealing but the acquisition of fixed capital, it was a finding that could not reasonably be reached. The only proper conclusion in law is that the 100 000 Scaw Metals shares were bought in the course of the company's business as a step in the making of profit..."

Die beslissing in hierdie saak ondersteun die gevolgtrekking dat die betekenis van die woord "bedoeling", wanneer dit gebruik word by die identifikasie van 'n besigheid, nie dieselfde betekenis het as die woord "motief" in die sin van beweegrede of dryfveer nie.

#### 4.3.1.3 CIR v Stott (3 SATC 253).

Die appellant het besigheid gedryf as argitek en landmeter. Sy beroep het hom die geleentheid gebied om die waarde van grond te beoordeel. Hy het drie tipes beleggings gehad, naamlik aandele, verbande en grond.

Die appellant was oor 'n periode van meer as 30 jaar betrokke by verskeie transaksies ten opsigte van die koop en verkoop van grond.

Gedurende 1924 het die appellant die plaas "Woody Glen" gekoop. Die grond was gekoop ten einde te verhoed dat die plaasarbeiders, wat daarop gewoon het, uitgesit word. 'n Deel van die plaas is opgedeel in erwe wat daarna aan die plaasarbeiders verkoop is. Die spesiale hof het bevind dat die grond met filantropiese motiewe bekom was.

Die vraag op appèl was of die appellant met die koop en verkoop van grond die besigheid van 'n grondspekulant gedryf het. Appèlregter Wessels laat homself soos volg uit oor die "Woody Glen" transaksies (p 258):

"It was possible to dispose at once of the purchase of "Woody Glen" in 1923 because the special court did not suggest that that land was bought as a profit-making scheme. It was specifically found that the property was bought as an investment in order to assist certain native tenants who were

afraid they would be ejected. The taxpayer was the son of a missionary, and there were, therefore, sentimental reasons for the purchase."

Appèlregter Wessels oorweeg dus die appellant se sentimentele motiewe om die aard van sy bedrywighede te klassifiseer. Op hierdie punt staan hierdie beslissing in skrilte kontras met die beslissings in 'B' Company Investments Ltd v CoT (27 SATC 81) en H C Corporation of SA Pty Ltd v CIR (17 SATC 125).

Dit is moontlik om CIR v Stott (3 SATC 253) te onderskei van 'B' Company Investments Ltd v CoT (27 SATC 81) en LHC Corporation of SA Pty Ltd v CIR (17 SATC 125) op grond van die feit dat die party in eersgenoemde saak 'n individu was terwyl die partye in laasgenoemde sake maatskappye was. Dit word aan die hand gedoen dat so 'n onderskeiding nie oortuig nie. Regter Centlivres (CIR v Richmond Estates Pty Ltd (20 SATC 355, p 361)) is van mening dat:

"A company is an artificial person 'with no body to kick and no soul to damn' and the only way of ascertaining its intention is to find out what its directors acting as such intended."

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat, omdat die bedoeling van 'n maatskappy deur individue geformuleer word, 'n poging om tussen 'n maatskappy en 'n individu te onderskei, ongeldig is. Hierdie standpunt word ondersteun deur Van Niekerk (1976, par 518), Meyerowitz en Spiro (p 97) asook die beslissings in Constantia Heights Pty Ltd v SIR (41 SATC 77, p 91) en Werklik Aantreklik Beleggings Edms Bpk v KBI (48 SATC 112, p 130).

Alhoewel 'n oorweging van al die feite in CIR v Stott (3 SATC 253) moontlik nie tot 'n ander beslissing sou lei nie, word dit, met respek, aan die hand gedoen dat



die hof gefouteer het deur die maatstaf van bedoeling toe te pas deur die oorweging van die appellant se motief in die sin van beweegrede of dryfveer. Die hof moes eerder bevind het dat die appellant bloot vir 'n bepaalde rede of motief 'n bepaalde besigheidstransaksie (indien dit 'n besigheidstransaksie was) uitgevoer het (LHC Corporation of SA Pty Ltd v CIR (17 SATC 125, p 132)). Die motiewe van die appellant behoort dus nie as 'n faktor in die klassifikasie van sy handeling oorweeg word nie.

#### 4.3.2 Doel.

##### 4.3.2.1 Stephan v CIR (32 SATC 54).

Die appellant se normale besigheid het die bedrywighede van 'n algemene handelaar, vishandelaar en sagte goedere handelaar behels. Die appellant het die berging van 'n gestrande skip onderneem en 'n wins gerealiseer. Die appellant het aangevoer dat die bergingsaktiwiteite nie deel was van sy normale besigheidsaktiwiteite nie.

Regter Mason het beslis dat die bergingsaktiwiteite niks anders as besigheid kon wees nie (p 59). As grondslag vir sy beslissing het hy bevind dat die appellant die aktiwiteite met geen ander oogmerk as juis winsbejag uitgevoer het nie (p 59).

Nadat Regter Mason die woord "besigheid" omskryf het, gaan hy voort met die volgende stelling (p 61):

"It may be somewhat wide, but it supplies the criterion, namely, whether the transaction was undertaken with the direct and primary object of making a

profit and not with a mere hope of making an ultimate profit incidentally in carrying out another purpose."

Die beslissing in hierdie saak lei onvermydelik tot die gevolgtrekking dat die woord "bedoeling", wanneer dit as maatstaf by die identifikasie van 'n besigheid toegepas word, oorweging gee aan die belastingpligtige se doel in die sin van 'n oogmerk of bepaalde gevolg wat hy wil teweegbring. Hierdie doel moet 'n primêre oorweging van die belastingpligtige wees en nie net 'n blote verwagting of hoop wat aan 'n ander oogmerk ondergeskik is nie.

#### 4.3.2.2 De Beers Holdings Pty Ltd v CIR (47 SATC 229).

Die appellant het aandeel bekom met die oogmerk om onmiddellik die onderliggende maatskappy se inkomstereserwes by wyse van 'n dividend uit te keer en daarna die maatskappy te likwideer en die kapitaalreserwes by wyse van 'n likwidasiëdividend uit te keer. Om verskeie redes is die maatskappy nie gelikwideer nie, maar nadat die kapitaalreserwes by wyse van 'n kapitaalvermindering uitgekeer is, is die aandeel in die maatskappy teen 'n verlies verkoop. Die appellant het aangevoer dat, aangesien hy 'n aandelespekulant is en die koop en verkoop transaksies deel van die besigheid was, die verlies 'n toelaatbare aftrekking is.

Appèlregter Corbett stel die saak soos volg (pp 253-5):

"It is a corner-stone of Dehold's case that the acquisition of the EHSA shares was an integral part of its activities as a dealer in stocks and shares and that the shares, once acquired, formed part of Dehold's trading stock. But is this so?

...the evidence shows firstly that Debhold purchased the two EHSA shares not in order to dispose of them but with a view to receiving an ordinary dividend and, having put the company into liquidation, a liquidation dividend.

...the evidence shows that Debhold purchased the shares knowing that it would not make any profit from the transactions.

These two features immediately take the acquisition of the EHSA shares out of the ordinary run of Debhold's business as a share-dealer and also prompt the question: What was the purpose of the transaction?"

Appèlregter Corbett soek duidelik na die appellant se doel in die sin van oogmerk of mikpunt wanneer hy die maatstaf van bedoeling toepas om die appellant se aktiwiteite te klassifiseer.

#### 4.3.3 Bedoeling.

##### 4.3.3.1 IBS 1196 (35 SATC 235).

Die appellant maatskappy, 'n familie trust maatskappy, is opgerig met die primêre oogmerk om 'n inkomste aan die oprigter, sy vrou en hul kinders gedurende hulle leeftyd te voorsien. Sedert die afsterwe van die oprigter het die aandele in die appellant oorgegaan na die kinders. Die appellant het op daardie stadium 'n redelike groot portefeulje aandele beleggings gehou.

Aangesien die kinders kapitaal benodig het om hul boerderybedrywighede te kon diversifiseer is besluit om die appellant se beleggings te verkoop en daarna die kapitaal by wyse van 'n kapitaalvermindering aan die kinders terug te gee.

Die vraag voor die hof was (p 240):

"whether the expectation of sales, even at a probable profit, for the specific purpose of reducing capital can be said to have constituted the appellant a sharedealer."

Die hof het hierdie vraag in die negatief beantwoord. Regter Whitaker het soos volg geargumenteer (p 240):

"Whilst an expectation of profit existed this, in my view, did not form part of a definite purpose of making a profit on sales."

Hoewel daar met die argument van Regter Whitaker geen fout te vinde is nie, kan daar met reg gevra word of die vraag van die hof die korrekte benadering weerspieël. Regter Whitaker stel dat die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n besigheid 'n ondersoek na die belastingpligtige se doel vereis, maar die vraag van die hof verwys weer na die rede of motief vir die verkoop van die beleggings.

Die afleiding wat wel uit Regter Whitaker se argument gemaak kan word, is dat die betekenis van die woord "bedoeling" by die identifikasie van 'n besigheid, nie so wyd is om bedoeling by waarskynlikheid of waarskynlikheidsopset in te sluit nie.

#### 4.3.3.2 Overseas Trust Corporation Ltd v CIR (2 SATC 71).

Die appellant maatskappy se besigheid het bestaan uit die koop en verkoop van aandele en sekuriteite met die oog op 'n wins. Die appellant is opgerig om sekere belange van 'n ene Dr Lubbert oor te neem. Ingesluit in die portefeulje was aandele in gelikwideerde maatskappye waarvan die likwidasiëdividende gedurende die oorlog teruggehou is. Met die uitkering van die dividende na die oorlog, het die appellant 'n wins gerealiseer.

Met verwysing na CoT v Booysen's Estate (32 SATC 10) stel Hoofregter Innes die probleem soos volg (p 75):

"If the transaction were a mere realisation of capital at an enhanced value, the entire proceeds would remain capital; but if it were an act done in the ordinary course of the vendor's business, then the resulting gain would be income."

In sy beslissing (p 76) dat die winste by die dryf van 'n besigheid gerealiseer is, maak Hoofregter Innes die volgende bevindings:

"The acquisition of the shares in question was part of the business which the company had been formed to undertake; they had been acquired on terms which inevitably secured to the company a profit not only large but definite in amount. That was no fortuitous and unforeseen enhancement. It followed from facts which were within the knowledge of the contracting parties, and the resulting benefits must have been within their contemplation and intention."

Hierdie uitspraak van Hoofregter Innes stel dit duidelik dat die onvermydelikheid van 'n bepaalde gevolg asook die kennis daarvan, faktore is wat op die bedoeling van die belastingpligtige dui. Die gevolgtrekking kan, derhalwe, gemaak word dat die woord "bedoeling", wanneer dit as maatstaf by die identifikasie van 'n besigheid toegepas word, wel wyd genoeg is om noodwendighedsopset of bedoeling by noodwendigheid in te sluit.

#### 4.3.3.3 African Life Investment Corporation Pty Ltd v SIR (31 SATC 163).

Die appellant maatskappy, 'n filiaal van 'n versekeringsmaatskappy, is opgerig om die versekeringsmaatskappy se beleggingsaktiviteite oor te neem. Die hof het bevind dat dit die appellant se oogmerk was om 'n portefeulje aandele te hou wat oor 'n periode 'n stygende dividendopbrengs sou lewer. Beleggings is van tyd tot tyd vervang om hierdie oogmerk te bereik. Realisasies van beleggings het normaalweg winste afgewerp.

Die appellant het geargumenteer dat hy nie 'n aandeelhandelaar was nie en dat die aandele nie bekom is ten einde 'n wins met die verkoop daarvan te maak nie. Binnelandse Inkomste se argument was gegrond op die feit dat die koop en verkoop van die aandele 'n essensiële kenmerk van die appellant se besigheid was en dat die winste gevolglik uit die dryf van 'n besigheid gemaak is.

Hoofregter Steyn het die volgende bevindings gemaak (p 173):

- (a) In die lig van die stygende tendens in die aandelepryse het die appellant vooraf geweet dat die verkope in alle waarskynlikheid winste sou afwerp. Hierdie kennis was meer as 'n hoop of verwagting dat aandelepryse sou styg. Die winste was nie toevallig of onverwags nie, maar voorsien en het,

derhalwe, binne die appellant se bedoeling, alhoewel 'n sekondêre bedoeling, geval.

- (b) Die besigheid as aandeelhandelaar was dus 'n sekondêre doel van die appellant.
- (c) Die feit dat die appellant met die verkryging van elke besondere aandeel, nie geweet het dat die besondere aandeel verkoop sou word nie, sluit nie die verwagting van die altydteenwoordige waarskynlikheid van 'n winsgewende verkoop uit nie.
- (d) Die appellant kan wel in enige besondere geval aantoon dat die besondere transaksie buite die bedoeling om besigheid te dryf val.

Appèlregter Ogilvie Thompson (p 182) bevind ook dat die appellant se gestelde oogmerk 'n indikasie van 'n bepaalde opset bevat, naamlik die opset om, indien wenslik en nodig, 'n omset te skep van aandele waaruit die portefeulje bestaan. Hy bevind verder (p 184) dat:

"...om die kwaliteit van aandele en peil van dividende te verseker, dit in werklikheid oor die betrokke jare die maatskappy se oogmerk was - en hy het dit ook ten uitvoer gebring - om handel te dryf in aandele."

Hierdie beslissing toon duidelik dat die betekenis van die woord "bedoeling", wanneer dit as maatstaf by die identifikasie van 'n besigheid toegepas word, wel wyd genoeg is om noodwendighedsopset of bedoeling by noodwendigheid in te sluit.

#### 4.3.3.4 CIR v Stott (3 SATC 253).

Gedurende Augustus 1920 het die appellant 'n eiendom in Ifafa aangekoop met die oogmerk om 'n vakansiehuis daarop op te rig. Die eiendom het 54 akkers beslaan. Gedurende 1921 het hy die eiendom in twee gedeeltes en die een deel waarop sy vakansiehuis was behou. Die ander deel het hy opgedeel in erwe en teen 'n wins verkoop.

Die spesiale hof het beslis dat die appellant die besigheid van 'n grondspekulant gedryf het. Die redes vir die beslissing was (p 256):

"...by putting his brains into it and organising a trade in the selling of the lots, he converted his original intention in buying in such a way as to bring it within the scope of a profit-earning undertaking"

en

"By cutting up the properties into small lots and selling these at a profit, the taxpayer was carrying on a business as part of his business as a surveyor."

Binnelandse Inkomste het geargumenteer dat die opdeling van die eiendom en verkoop daarvan waarskynlik winste sou afwerp en dat die appellant se professionele geleentheid geskep het om die waarde van grond te takseer en gevolglik dat hy die bedoeling gehad het om as grondspekulant besigheid te dryf. Appèlregter Wessels se reaksie hierop was soos volg (p 259):

"Could the fact that he divided the property into two halves and cut it up the one half into lots convert what was prima facie an investment into a



business ? It was not sufficient that the cutting up of the land and its sale in lots should in its result prove to be a profit-making matter so as to stamp the proceeds as gross income. The gain must be acquired by an operation of business... The fact that an owner cuts up his land in order to get more for it than if he sells as a whole cannot be described as the carrying on of a business.",

en

"Nor could the fact that Stott as a surveyor knew somewhat more than the ordinary public about the value of land make any difference... Every person who invested his surplus funds in land or stock or any other asset was entitled to realise such asset to the best advantage and to accommodate the asset to the exigencies of the market in which he was selling. The fact that he did so could not alter what was an investment of capital into a trade or business for earning profits."

Uit hierdie beslissing van Appèlregter Wessels blyk dit dat die betekenis van die woord "bedoeling", wanneer dit as maatstaf by die identifikasie van 'n besigheid toegepas word, nie so wyd is as om waarskynlikheidsopset in te sluit nie.

#### 4.3.4 Gevolgtrekking.

Uit bostaande ondersoek is dit duidelik dat die maatstaf van bedoeling, wanneer dit by die identifikasie van 'n besigheid toegepas word, nie verwys na die belastingpligtige se motief in die sin van sy beweegrede of dryfveer nie. Die ondersoek is eerder gerig op sy doel in die sin van oogmerk of mikpunt. Die betekenis van die woord "bedoeling" by hierdie ondersoek is wyd genoeg om bedoe-

ling by noodwendigheidsbewussyn in te sluit, maar nie wyd genoeg om bedoeling by waarskynlikheidsbewussyn in te sluit nie.

#### 4.4 DIE AARD VAN DIE TOETS BY DIE KLASSIFIKASIE VAN AKTIWITEITE OF BEDRYWIGHEDE AS 'n BESIGHEID.

Die tweede probleem om te ondersoek is wat die aard van die toets is wanneer die maatstaf van bedoeling toegepas word ten einde 'n belastingpligtige se aktiwiteite as 'n besigheid te klassifiseer.

Om die verskillende toetse wat telkens deur die hof toegepas word vas te stel, is dit noodsaaklik om verskillende hofbeslissings, waar die maatstaf van bedoeling toegepas is om 'n besigheid te identifiseer, te ontleed. 'n Volledige uiteensetting en verduideliking van die verskillende metodes wat moontlik toegepas kan word by die klassifikasie van 'n belastingpligtige se handeling aan die hand van die maatstaf van bedoeling word in hoofstuk drie weergegee.

##### 4.4.1 IBS 1185 (35 SATC 122).

Gedurende 1968 het die appellant drie eiendomme gekoop. Op daardie stadium was dit algemeen bekend dat 'n sekere nywerheidsgroep 'n uitbreiding van sy aktiwiteite beplan het. Die area waar die appellant sy eiendomme bekom het is deur die nywerheidsgroep gekies vir die beplande uitbreiding van sy aktiwiteite. Dit het veroorsaak dat die waarde van grond in daardie omgewing drasties toegeneem het.

In Junie 1969 het die appellant die eiendomme teen 'n aansienlike wins van die hand gesit nadat hy goeie aanbiedinge daarvoor ontvang het.

Die vraag voor die hof (p 123) was of die appellant met die koop en verkoop van die eiendomme 'n besigheid gedryf het. Volgens Regter Miller was die belangrikste toets die bedoeling waarmee die eiendomme verkry is (p 123). Hy sê verder (p 123):

"It is no difficult matter to say that an important factor is: what was the taxpayer's intention when he bought the property? It is often very difficult, however, to discover what his true intention was. It is necessary to bear in mind in that regard that the ipse dixit of the taxpayer as to his intent and purpose should not lightly be regarded as decisive."

Hierdie beslissing stel dit duidelik dat die appellant se eie verklarings aangaande sy bedoeling oorweeg moet word, maar dat dit nie te ligtelik as 'n beslissende faktor aanvaar moet word nie.

Die appellant het getuig dat hy vir 'n geruime tyd as kleinhandelaar en boer besigheid gedryf het. Toe hy genoegsame fondse vir belegging beskikbaar gehad het, het hy die eiendomme bekom om te ontwikkel vir verhuringsdoeleindes. Hy het die eiendomme verkoop slegs omdat die aanbod so aantreklik was.

Binnelandse Inkomste het betoog dat die appellant nie soos 'n normale belegger opgetree het nie, maar dat hy die besigheid van 'n eiendomspekulant gedryf het. Hierdie betoog was op die volgende feite gegrond:

- (a) Die appellant het nie oor voldoende fondse beskik om die eiendomme vir verhuring te ontwikkel nie.

- (b) Een van die eiendomme was nie gesoneer vir die doeleindes waarvoor die appellant beweer het hy dit wou gebruik nie.
- (c) Die eiendomme sou 'n lae verhuringsopbrengs lewer.
- (d) Die appellant het geen betaalbaarheidstudies voorberei nie.
- (e) Die appellant het die eiendomme baie kort na verkryging verkoop.

Regter Miller het homself soos volg oor Binnelandse Inkomste se betoog uitgelaat:

"These considerations are relevant and we have given them due consideration. We are not persuaded, however, that they are sufficiently weighty or cogent to displace the evidence of the appellant..."

Veral oor die feit dat die eiendomme baie gou verkoop is, het Regter Miller (p 128) gesê:

"The fact that a property is sold for a substantial profit very soon after it has been acquired is, in most cases, an important one in considering whether an inference adverse to the taxpayer should be drawn, but it loses a great deal of its importance when there has been a nova causa interveniens. The industrial development announcement was undoubtedly such a nova causa. It was of such a nature as to make it very readily understandable that even persons who had owned property for investment for some time might be tempted to sell it in the light of the highly enhanced values which attached to properties after the announcement."

Die beslissing in hierdie saak toon duidelik aan dat daar eerstens gelet word op die subjektiewe bedoeling van die dader self.

Die gevolge van die transaksie, soos die aansienlike wins en kort tydperk tussen verkryging en verkoop, is in die meeste gevalle 'n belangrike toets, maar 'n nova causa interveniens kan so 'n toets minder belangrik maak.

Die beslissing maak dit ook duidelik dat die dader se subjektiewe bedoeling met objektiewe toetse gemeet word voordat dit aanvaar of verwerp word. In hierdie saak het Binnelandse Inkomste juis gepoog om die appellant se bedoeling met 'n objektiewe toets, naamlik die verwantskap tussen die appellant se handeling en die handeling van 'n normale belegger of spekulant te toets.

#### 4.4.2 IBS 1138 (32 SATC 3).

Die appellant was 'n maatskappy wat opgerig is om as meulenaar, vervaardiger en handelaar besigheid te doen. Tot Maart 1964 was die appellant se bedrywighede daartoe beperk.

Gedurende Maart 1964 het die appellant sy besigheid, behalwe die gebou waarin die besigheid gehuisves was, aan 'n ander maatskappy verkoop. Die koopprys was deels gefinansier deur aandele wat in die ander maatskappy opgeneem is en deels uit 'n lening.

Nadat hierdie transaksies plaasgevind het, het die appellant se inkomste bestaan uit dividende, rente en huur.

Gedurende 1965 het die appellant sy beleggings uitgebrei deur aandele in maatskappye te bekom en lenings aan sodanige maatskappye te maak.

Gedurende 1968 het 'n lening aan een van die maatskappye onverhaalbaar geword. Die appellant het die verlies geëis. as 'n slegte skuld gely by die dryf van 'n besigheid as geldskierter.

Die appellant het die lenings aan die maatskappye voorgeskiet ten einde die maatskappye, waarin 'n direkte of indirekte belang gehou was, by te staan.

Ten einde vas te stel of die appellant inderdaad 'n besigheid as geldskierter gedryf het, het Whitaker (p 6) die appellant se bedrywighede aan die hand van die volgende faktore getoets (Hierdie benadering word ondersteun deur die beslissing in SIR v Crane (16 SATC 191, p 198):

- (a) Die transaksie moet volgens 'n stelsel of plan, wat 'n mate van kontinuïteit in die uitleen en terugbetaling van geld openbaar, uitgevoer word.
- (b) Die transaksies moet uitgevoer word ten einde 'n wins te maak.
- (c) Die verkryging van sekuriteit is 'n normale eienskap, hoewel nie 'n essensiële eienskap nie, van 'n geldskierter se besigheid.
- (d) Die verhouding tussen die inkomste uit die lenings en totale inkomste uit alle bronne.

Whitaker bevind (p 6) dat sekere lenings wat die appellant gemaak het, nie lenings was wat normaalweg deur 'n geldskierter gemaak word nie.

Hierdie beslissing toon dat die hof 'n objektiewe toets toepas deurdat die aktiwiteite van die appellant gemeet word aan die aktiwiteite van 'n normale persoon wat dieselfde soort besigheid dryf.

#### 4.4.3 IBS 1283 (41 SATC 36).

Die appellant het 'n florerende koffiebone besigheid in Angola gehad en het oor die jare 'n welvarende man met aansienlike kapitaal geword. Na die val van die Caetano regime in Angola het die land in 'n Marxistiese regime geval. Die appellant het besluit dat dit nodig was om soveel as moontlik van sy kapitaal te red en uit Angola pad te gee. Die enigste manier, wat volgens hom suksesvol kon wees, was om die kapitaal om te sit in koffie omdat dit wettiglik in Suidwes-Afrika ingebring kon word. Hy het gevolglik sy kapitaal gerealiseer en koffie aangekoop. Die koffie is daarna na Suidwes-Afrika gebring waarna dit teen 'n wins verkoop was.

Op die vraag of die appellant die besigheid van 'n koffiehandelaar in Suidwes-Afrika gedryf het, het die hof soos volg geargumenteer (p 44):

"It is perfectly clear from the law that one or two isolated transactions might not in the circumstances of the case constitute carrying on business. One has in mind, for example, the case where a builder or the owner of house property makes a habit of buying houses, renovating them and selling them. I think in those cases - it is unnecessary to refer to authority - one can say that such a person would certainly run the risk of being declared a dealer or trader in property and would be taxed on his profits."

en

"When questioned by the members of the court, including myself, he told us that he had no office, that he had no secretary, that he had no assistant except the help of his wife and son and in fact he had none of the normal insignia that one would expect a businessman to have..."

Die hof het gevolglik beslis (p 45) dat die appellant nie 'n besigheid as koffiehandelaar in Suidwes-Afrika gedryf het nie. Hierdie beslissing toon aan dat die hof die appellant se subjektiewe verklarings aangaande sy bedoeling meet aan die hand van 'n objektiewe toets, naamlik die verwantskap tussen die dader se aktiwiteite en die aktiwiteite wat van 'n normale persoon verwag kan word.

#### 4.4.4 IBS 1196 (35 SATC 235).

Die appellant maatskappy, 'n familie trust maatskappy, is opgerig om aan die oprigter, sy vrou en kinders 'n inkomste gedurende hul leeftyd te voorsien.

Een van die kinders het getuig dat die bedoeling van die appellant te alle tye was om inkomste-produiserende bates te bekom. Binne perke en oorweging van die sekuriteit van elke belegging, was die doel om die hoogs moontlike inkomste te verkry. Whitaker stel die saak soos volg (p 238):

"There is little doubt in my mind, regard being had to the above evidence, that the dominant intention of the appellant's shareholders at all relevant times was to acquire income-producing assets. The essential question that I have to consider here, however, is whether there was a subsidiary activity being simultaneously pursued which was calculated and intended to yield a profit. ...In so doing it is necessary, of course, to have regard to factors



such as the volume of transactions and the periods for which the various shareholdings were held."

Weereens pas die hof 'n objektiewe toets toe deur die eienskappe van die appellant se transaksies te meet aan die eienskappe van transaksies wat van 'n normale spekulant verwag kan word.

#### 4.4.5 SIR v The Trust Bank of Africa Ltd (37 SATC 87).

Die appellant is 'n algemene bank wat sy besigheid as bank in die Republiek gedryf het. Op 'n stadium het die appellant ook begin met 'n besigheid as aandelespekulant.

Gedurende 1965 het die appellant betrokke geraak as aandeelhouer by die bestuursmaatskappy van 'n effektetrust omdat dit 'n nuttige toevoeging tot die bank se besigheid sou wees. Hierdie aandele is later teen 'n wins verkoop.

Die vraag voor die hof was of die koop en verkoop van die aandele deel was van die appellant se besigheid as aandelespekulant. In hierdie verband argumenteer Appèlregter Botha soos volg (p 104):

"It may be that in the case of an investment-dealing company whose business it is 'to deal in the shares at a profit', or, which means the same thing, whose appointed means of the company's gains include 'the gaining of profit by selling shares at higher prices than was paid for them' the objective factors such as the objects of the company as set out in the memorandum of association, the actual nature of the company's business, the normal business carried on by companies of that type, and the nature of the transaction, may, in an enquiry as to the purpose for which specific shares

were acquired by such a company assume greater significance than the intention with which those were acquired... In such a case it would be extremely difficult for the company to show that a particular share transaction nevertheless falls outside its normal trading activities in the sense that the shares were not acquired for a profitable resale but to hold purely as an investment. Where, however, as in the present case, sharedealing is carried on by a banker ancillary to its banking business, the question whether a particular share transaction falls within its ordinary share-dealing operations, or was intended as an extension of or addition to its banking business and not as a dealing in shares, is a question of an entirely different kind, in the determination of which the intention with which the share transaction was entered into must necessarily be fundamental, even though it may not be decisive."

Hierdie beslissing toon dus aan dat, wanneer 'n persoon se hoofbesigheid bestaan uit spekulasie, die objektiewe faktore groter gewig dra by die klassifikasie van sy aktiwiteite as sy subjektiewe verklarings daaroor. Verder toon die beslissing ook dat, wanneer die hof reeds 'n besigheid geïdentifiseer het, daar steeds vasgestel moet word of die besondere transaksie onder oënskou deel is van die handelsvoorraad van die besigheid en of dit deel is van die vaste bates van die besigheid. By hierdie ondersoek mag die subjektiewe verklarings omtrent die belastingpligtige se bedoeling 'n fundamentele, dog nie 'n beslissende nie, rol speel. 'n Bespreking van die rol wat bedoeling by hierdie ondersoek speel, word in hoofstuk vyf weergegee.

#### 4.4.6 Joel & Joel v CIR (33 SATC 106).

Die appellante was lede van die firma Barnato Brothers waarvan die hoofkantoor

in London was. Gedurende die jaar onder appèl het die appellante 'n kantoor in Johannesburg gehad onder die besigheidsnaam Barnato Brothers.

Die appellante het daarop aanspraak gemaak dat dividende wat deur hulle ontvang is vanaf beleggings in Suid-Afrikaanse maatskappye, vrygestel is van super-belasting omdat hulle nie gewoonlik in die Republiek woonagtig is nie en omdat hulle beweer het dat hulle nie 'n besigheid in die Republiek gedryf het nie (Die vrystelling is geëis kragtens artikel 31 van Wet 41 van 1917).

Die hof moes dus beslis of die appellante wel 'n besigheid in die Republiek gedryf het of nie. Regter Ward het 'n objektiewe toets toegepas deur die handeling van die appellante te meet aan die handeling van 'n normale persoon wat besigheid dryf (p 112). In sy woorde:

"What is there then to show that the appellants are carrying on business here. Firstly they are represented here by servants and not by agents. Secondly, they have an office here under their business name. Thirdly, they take the fees of some of the servants who serve on boards for them. Fourthly, they enter into contracts to float companies as financiers in which they describe themselves as carrying on business in Johannesburg. Fifthly, they are dealers in shares and the local office occasionally buys and sells shares for them. ...now it may be that none of these facts are conclusive of the question whether they are carrying on business or not."

Die hof se benadering in hierdie beslissing word ondersteun deur Hoofregter Beadle se argument in *Estate G v CoT* (26 SATC 168, p 173):

"The sensible approach, I think, is to look at the activities concerned as a whole, and then to ask the question: are these the sort of activities which, in commercial life, would be regarded as 'carrying on business'? The principal features of the activities which might be examined in order to determine this are their nature, their scope and magnitude, their object (whether to make a profit or not), the continuity of the activities concerned, if the acquisition of properties is involved, the intention with which the property was acquired. This list of features does not purport to be exhaustive, nor are any one of these features necessarily decisive, nor is it possible to generalize and state which feature should carry most weight in determining the problem. Each case must depend on its own particular circumstances."

#### 4.4.7 Gevolgtrekking.

Hierdie ondersoek toon aan dat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n besigheid eerstens 'n subjektiewe toets vereis deurdat die belastingpligtige se eie verklarings aangaande sy bedoeling oorweeg moet word. In die tweede plek moet hierdie subjektiewe verklarings met 'n objektiewe toets gemeet word deur oorweging te gee aan die verwantskap van die belastingpligtige se transaksies met die eienskappe van normale besigheids-aktiwiteite. 'n Verdere objektiewe toets word ook soms toegepas deurdat die gevolge van die transaksies oorweeg word ten einde die bedoeling van die belastingpligtige vas te stel.

## HOOFSTUK 5.

### DIE IDENTIFIKASIE VAN 'n KAPITAAL WINS.

#### 5.1 INLEIDING.

Ontvangstes of toevallings van 'n kapitale aard word deur die uitsluiting in die omskrywing van "bruto inkomste" (Artikel 1) van inkomstebelasting vrygestel.

Hierdie belastingreël is van groot belang en het moontlik vir 'n groter aantal hofsake as enige ander belastingreël gesorg (26 ITR 81).

Die belangrikheid van hierdie belastingreël is geleë in die feit dat die belastinggevolge daarvan so drasties is (26 ITR 81). 'n Ontvangste of toevalling van 'n kapitale aard is belastingvry ab initio (Wells et al, 1977, p 673). Daar is geen goue middeweg nie, 'n ontvangste of toevalling kan slegs kapitaal of inkomste wees (CIR v Visser (8 SATC 271, p 276)).

Silke (1982, p 44) is van mening dat die belangrikste toets wat deur die howe by die identifikasie van 'n kapitaal wins toegepas word, die toets van bedoeling is, met ander woorde, wat was die bedoeling waarmee die bate bekom, gehou en gerealiseer is ?

Meyerowitz (p 87) is van mening dat die besliste hofsake aantoon dat die bedoeling van die belastingpligtige 'n beslissende faktor kan wees.

In *SIR v The Trust Bank of Africa* (37 SATC 87, p 105) het die Appèlhof beslis dat die bedoeling van die belastingpligtige by die identifikasie van 'n kapitaal wins noodwendig fundamenteel is, maar nie altyd beslissend sal wees nie.

Volgens Meyerowitz (p 89) moet die aanvanklike benadering altyd wees om die bedoeling van die belastingpligtige op die datum van verkryging van die bate vas te stel (Sien ook *Reliance Land and Investment Co Pty Ltd v CIR* (14 SATC 47, pp 53-4) en *Lace Proprietary Mines Ltd v CIR* (9 SATC 349, p 359)).

Dit is nie 'n noodsaaklike vereiste dat die bedoeling duidelik geformuleer of gevorm of teenwoordig moet wees voor of tydens die verkryging van die bate nie. (*Lace Proprietary Mines Ltd v CIR* (9 SATC 349, p 359)).

Volgens Meyerowitz (p 90) is die volgende stap om vas te stel of daar 'n verandering in bedoeling plaasgevind het. Met ander woorde, 'n kapitale bedoeling kan verander in 'n inkomste bedoeling en vice versa (Sien ook *Natal Estates Ltd v SIR* (37 SATC 193) en *SIR v Rile Investments Pty Ltd* (40 SATC 135)).

Wanneer 'n belastingpligtige gemengde bedoelings met betrekking tot die bate het, sal die dominante bedoeling normaalweg die saak besleg (*De Jager* (p 10), *African Life Investment Corporation Pty Ltd v SIR* (31 SATC 163) en *SIR v The Trust Bank of Africa Ltd* (37 SATC 87)).

Indien die belastingpligtige gemengde bedoelings het, en geeneen van die bedoelings is meer dominant teenoor die ander nie, met ander woorde, die belastingpligtige het alternatiewe oorwegings of bedoelings met betrekking tot die bate, kan die belastingpligtige nie die bewyslas (Artikel 82) kwytskeld nie (De Jager, p 11), *Durban North Traders Ltd v CIR* (21 SATC 85), *Cohen v CIR* (24 SATC 557) en *Ropty Edms Bpk v SBI* (43 SATC 141)).

Die doel van hierdie hoofstuk is om die betekenis en toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins te ondersoek. Verder sal gepoog word om telkens die metode waarvolgens 'n wins, met verwysing na die bedoeling van die belastingpligtige, as van 'n kapitale aard al dan nie, geklassifiseer word, aan te toon.

## 5.2 OMSKRYWING VAN 'n KAPITAAL WINS.

Die wetgewer omskryf nie die uitdrukking "van 'n kapitale aard nie" en dit is dus noodsaaklik om die betekenis daarvan vas te stel (Meyerowitz & Spiro, p 83).

Volgens De Jager (p 1) blyk 'n presiese formulering van 'n omskrywing van die begrip onmoontlik te wees (Kyk ook *Melrose Trust Ltd v CIR* (7 SATC 201, p 207)). Uit die menigte hofbeslissings blyk dit dat die howe 'n wins van 'n kapitale aard identifiseer aan die hand van twee breë benaderings (De Jager, pp xix-xx). In die eerste plek word 'n kapitaal wins geïdentifiseer aan die hand van die ekonomiese omskrywing van kapitaal. In die tweede plek word 'n kapitaal wins geïdentifiseer deur vas te stel of die wins by die dryf van 'n besigheid in die uitvoering van 'n skema van winsbejag gerealiseer is.

### 5.2.1 Ekonomiese omskrywing.

Volgens hierdie benadering word kapitaal onderskei van inkomste aan die hand van elk se ekonomiese betekenis (CIR v Lunnon (1 SATC 7, p 9) en CIR v George Forest Timber Co Ltd (1 SATC 20, p 22)). Inkomste is dit wat deur kapitaal geproduseer word, met ander woorde dit is iets soortgelyks aan rente of vrugte teenoor hoofsom of boom (CIR v Visser (8 SATC 271, p 276)).

Volgens 'n ander omskrywing is kapitaal dit wat met 'n element van permanentheid gehou word met die doel dat dit 'n ekonomiese nut vir die houer moet inhou (Bloch v SIR (42 SATC 7, p 18), CIR v Tod (45 SATC 1, p 5) en SBI v Aveling (40 SATC 1, pp 17-8)).

Die begrip "kapitaal" verwys na vaste kapitaal en sluit nie bedryfskapitaal (soos handelsvoorraad) in nie (CIR v George Forest Timber Co Ltd (1 SATC 20, pp 23-4)).

Die toepassing van die maatstaf van bedoeling vereis, volgens hierdie benadering, 'n oorweging van, onder andere:

- (a) Die bedoeling om die bate min of meer permanent te hou (De Jager (p 6), SBI v Aveling (40 SATC 1, pp 17-8) en Bloch v CIR (42 SATC 7, pp 13-4)).
- (b) Die bedoeling om die bate te benut om 'n inkomste te produseer (De Jager (p 6), SBI v Aveling (40 SATC 1, pp 17-8) en Bloch v CIR (42 SATC 7, pp 13-4)).



- (c) Die bedoeling dat die bate 'n ekonomiese nut vir die houer moet inhou (Bloch v CIR (42 SATC 7, p 18)).

### 5.2.2 Skema van winsbejag.

Volgens hierdie benadering word kapitaal van inkomste onderskei op grond van die volgende beginsel: Wanneer 'n bate gerealiseer word deur 'n blote verandering van belegging is daar geen verskil tussen die aard van die belegging en die aard van die opbrengs nie. Wanneer die wins gerealiseer word by die dryf van 'n besigheid in die uitvoering van 'n skema van winsbejag dan is die wins die gevolg van kapitaal wat produktief aangewend is en derhalwe van 'n inkomste aard (Overseas Trust Corporation Ltd v CIR (2 SATC 71, p 75) en Werklik Aantreklik Beleggings Edms Bpk v KBI (48 SATC 112, p 129)).

Die onderskeiding tussen inkomste en kapitaal hang af van die vraag of die verkryging, besit en verkoop van 'n bate, stappe van 'n skema van winsbejag was, en of dit bloot die realisasie van 'n kapitale bate, wat vir 'n doel anders as winsbejag gehou is, was (SIR v The Trust Bank of Africa Ltd (37 SATC 87, p 102)).

Dit is duidelik dat hierdie benadering berus op die identifikasie van 'n besigheid (Melrose Trust Ltd v CIR (7 SATC 201, pp 205 en 207)). Die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n besigheid word bespreek in hoofstuk vier.

### 5.3 DIE BETEKENIS VAN BEDOELING BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'n KAPITAAL WINS.

Ten einde die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins te begryp, is dit noodsaaklik om die betekenis van die begrip "bedoeling", wanneer dit by die identifikasie van 'n kapitaal wins toegepas word, vas te stel. Met ander woorde, die ondersoek moet aandui of die maatstaf van bedoeling een of meer van die betekenisse het soos dit in Hoofstuk Twee aangetoon is.

Onlangse hofbeslissings (IBS 1413 (48 SATC 167, p 172)) asook uitlatings van belasting akademici (Emslie, Intention, motive and profits, (1988) 4 TP 29) spreek duidelik van die verwarring wat kan ontstaan wanneer die betekenis van die begrip "bedoeling" nie begryp word nie.

Vir hierdie ondersoek is 'n ontleding van hofbeslissings waar die maatstaf van bedoeling toegepas is om 'n kapitaal wins te identifiseer, noodsaaklik.

#### 5.3.1 Motief.

Die eerste betekenis wat aan die maatstaf van bedoeling, by die identifikasie van 'n kapitaal wins, toegedig kan word, is die betekenis van die woord "motief" in die enger sin van beweegrede of dryfveer. Met ander woorde, die vraag is of die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal ins, 'n ondersoek na die belastingpligtige se motief vereis.

### 5.3.1.1 IBS 1164 (33 SATC 247).

Die appellant, 'n maatskappy, is opgerig gedurende Desember 1965. Kort na die oprigting het die appellant 309 woonerwe, wat onderhewig was aan 99-jaar huurpag ooreenkomste, in Johannesburg bekom. Tot 1908 was dit 'n algemene metode om eiendomme deur 'n 99-jaar huurpag van die hand te sit en nie deur dit te vervreem deur 'n regstreekse verkoop nie. Hierdie metode is beëindig deur die Wysigingswet op Dorpsgebiede van 1908 wat ook voorsiening gemaak het vir 'n eenvoudige prosedure om die 99-jaar huurpag ooreenkomste om te skakel in regstreekse verkope. Die appellant het groot winste gerealiseer met die omskakeling van die huurpag ooreenkomste in regstreekse verkope.

Getuienis is gelewer dat die oprigter na Rhodesië geëmigreer het en gedurende 1965 die maatskappy opgerig het om die eiendomme aan die maatskappy oor te dra. Die onsekere politieke situasie in Rhodesië het hierdie besluit gemotiveer. Die appellant is ook gemotiveer tot die stigting van die maatskappy omdat dit makliker sou wees om aandele in die maatskappy aan sy afstammeling toe te ken as om die eiendomme te verdeel.

Die hof het glad nie hierdie motiewe in ag geneem ten einde tot die beslissing te kom dat die winste nie van 'n kapitale aard is nie (p 250).

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die motief of beweegrede van die belastingpligtige wat die transaksie gemotiveer het, nie 'n rol speel by die identifikasie van 'n kapitaal wins nie. Die rede vir hierdie afleiding is die hof se versuim om die motivering vir die oprigting van die maatskappy as 'n faktor by die identifikasie van die aard van die wins in ag te neem.

### 5.3.1.2 IBS 1413 (48 SATC 167).

Die appellant is 'n trust wat opgerig is vir die implementering van 'n aandele-aansporingskema vir werknemers van 'n maatskappy, soos beoog in artikel 38(2)(b) van die Maatskappywet, nommer 61 van 1973.

Die werking van die skema kan soos volg opgesom word: Nadat die trust opgerig is, is 'n lening vanaf die maatskappy se vol-filiaal bekom. Die leningsfondse is aangewend om aandele onder 'n publieke aanbod te bekom. Aandele word daarna aan werknemers teen markprys verkoop. Ingevolge die trustakte word krediet ten opsigte van die koopprys aan die werknemer verskaf vir 'n periode van 10 jaar. Die uitstaande skuld dra rente gelyk aan die laagste van die dividende betaalbaar op die aandele of die prima bankuitleenkoers. Die aandele word deur die appellant gehou as sekuriteit todat die leningskuld vereffen is.

Gedurende 1980 het die appellant 'n wins van R92 413 gerealiseer met die verkoop van aandele in die maatskappy aan werknemers ingevolge die skema.

Die hof het bevind (p 168) dat die motivering vir die transaksies was om bestuurstaalment te bekom en te behou en om aansporingsvoordele aan werknemers van die maatskappy te voorsien en daardeur die belange van die maatskappy te bevorder.

In sy beslissing, dat die wins nie van 'n kapitale aard is nie, het Regter Grosskopf hierdie motiewe nie in ag geneem toe die bedoeling van die appellant oorweeg is nie (p 171).

In 'n ander saak (IBS 1450, 51 SATC 70) waarvan die feite wesenlik dieselfde is as die feite in IBS 1413 (48 SATC 167) het Regter Friedman tot 'n ander beslissing gekom. Regter Friedman se ratio decidendi word in die volgende woorde saamgevat (p 77):

"...the intention behind the scheme was to benefit those employees of the appellant who held what B described as positions of strategic importance. The trust which was formed was intended to be a means of achieving this end, since the company could not itself, without forming the trust, acquire its own shares. In other words, the trust was simply a cog in a much larger wheel, analogous in many respects to the realization company concept... In the same way ... the fact that the realization company, formed with the express purpose of acquiring certain property for the purpose of its re-sale, was held not to deprive that property of its capital nature since the realization company was, in effect, simply formed to achieve a particular object in a larger transaction, so too, in the present case, one ought, in my view, not to look simply at the activities of the trust but should have regard to the larger scheme of which it simply forms a part. When all is said and done, what the appellant did was to make available a sum of money with which to secure the future loyalty and goodwill of key employees. It envisaged that ultimately it would receive that money back with a certain measure of interest, but its true lasting and long-term benefit would be the retention of important staff and the incentive to that staff to work harder, to assist in increasing the profitability of the appellant so that the value of its shares might, in turn, increase to the ultimate benefit of both the appellant and the employees."

Hy sê verder (p 78):

"It is clear that the analogy between the share incentive trust and the realization company is not a perfect one. But nonetheless, I do believe that an analogy exists in the sense, as I have already said, that both the share incentive trust and the realization company are created as a means to an end and not as an end in itself."

Regter Friedman poog dus om die bedoeling van die oprigter van die trust aan die trust self te koppel soos dit in die geval van 'n realisasie maatskappy gedoen word (Sien paragraaf 5.3.1.5). Dit word aan die hand gedoen dat Regter Friedman se beslissing nie daarop dui dat die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins, 'n ondersoek na die belastingpligtige se motief vereis nie. Regter Friedman het dan bevind dat die bedoeling ten opsigte van die transaksies, juis was om 'n langtermyn belegging te maak wat in die vorm van 'n verhoging van winste gerealiseer kon word (p 78). Hierdie gevolgtrekking word deur die woorde van Regter Friedman (p 80) ondersteun, wanneer hy met goedkeuring na die beslissing in IBS 1418 (49 SATC 42, p 45) verwys:

"I agree that there is a difference between, on the one hand, motive or desire, and on the other hand, intention. The two must not be confused."

Die afleiding kan dus gemaak word dat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins, nie 'n oorweging van die belastingpligtige se motief in die sin van beweegrede of dryfveer vereis nie.

### 5.3.1.3 IBS 1418 (49 SATC 42).

Die appellant was 'n direkteur van 'n maatskappy wat as eiendoms-administrateurs en eiendomsagente handel gedryf het. Gedurende 1980 het die maatskappy opdrag gekry om 'n sekere eiendom te verkoop. Die eiendom is aan 'n potensiële koper bekend gestel wat ook onmiddellik 'n koop-ooreenkoms onderteken het. Toe die oordrag geregistreer moes word, en die koper die balans van die koopprys moes betaal, het die koper geweier om die bedrag te betaal. Die koper het beweer dat hy deur die agent mislei was. Hierdie dispuut het tot in die Hooggeregshof gevorder.

Die appellant het homself vir die dispuut verantwoordelik gehou en gevolglik besluit om die saak met die koper te probeer skik en om sodoende sy goeie reputasie en integriteit sowel as die reputasie van die maatskappy te beskerm. Aangesien die verkoper homself reeds verbind het tot die koop van 'n ander eiendom, het die appellant besluit om die eiendom self te koop en om skadevergoeding te betaal. Die eiendom is uiteindelik deur die appellant se vrou aangekoop omdat sy die enigste persoon was wat oor genoegsame fondse beskik het om dit te kon doen.

Van die begin af is aanvaar dat die eiendom nie 'n wyse belegging sou wees nie en dat dit so gou moontlik verkoop moes word. Die eiendom is gevolglik onder 'n deeltitel skema verkoop.

Die hof moes beslis of die wins wat met die verkoop van die eiendom gerealiseer was, van 'n kapitale aard was of nie.

In sy beslissing (p 45) het Waarnemende regter Conradie die appellant se motief, naamlik om sy goeie naam en reputasie te beskerm, nie in ag geneem ten einde die bedoeling waarmee die bate bekom is te identifiseer nie.

Oor die rol wat 'n belastingpligtige se motief by die identifikasie van die aard van 'n wins speel, het Waarnemende regter Conradie die volgende gesê (p 45):

"A taxpayer may have several motives, for purchasing a property. His intention, however, is something which is to be inferred from his acts and from his dealings with the property. If his intention was to use the property as floating capital, not to hold it and to derive an income from it, then I do not believe that his motive for the acquisition of that asset can, in an income tax context, play any role at all."

Hierdie beslissing toon onomwonde dat die motief van die belastingpligtige, in die sin van beweegrede of dryfveer, nie in ag geneem moet word wanneer die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins toegepas word, nie.

#### 5.3.1.4 Lacey Proprietary Mines Ltd v CIR (9 SATC 349).

Die appellant maatskappy is gedurende 1904 opgerig en het gedurende 1918 sekere minerale regte oor 'n plaas, Spaarwater, bekom. Die bedoeling van die maatskappy was om die regte aan 'n ander maatskappy, wat opgerig sou word om die besigheid van mynbou uit te voer, oor te dra. Die regte is gevolglik ingevolge hierdie bedoeling aan die nuwe maatskappy verkoop en die appellant het 'n aantal aandele in die mynmaatskappy as teenprestasie verkry.



Gedurende 1921 is die mynmaatskappy gelikwedeer en die appellant het die regte teruggekry deur van sy regte om in die likwidasierverdeling te deel, afstand te doen.

Teen die einde van 1933 het die appellant die regte aan 'n bestaande maatskappy verkoop en as teenprestasie 'n aantal aandele in die maatskappy ontvang.

Die vraag voor die hof was (p 351) of die wins wat gerealiseer is met die verkoop van die regte gedurende 1933 van 'n kapitale aard is of nie.

Regter Stratford som die dispuut in die saak in die volgende woorde op (p 360):

"The real subject of controversy concerns the intention of the company when it re-acquired these mining rights in 1921. Previous to the first sale they were admittedly held for resale. On the facts of the case it is clear that they were thrown back into the hands of the appellant company because of the collapse of the buyer - a forced re-acquisition - the motive for the acceptance of which was, apparently, that this was the best way out of an unprofitable bargain. Prima facie, it appears to me, when so re-acquired they again fell into the category in which they were previously put by the policy of the appellant company, namely the category of assets held for the purpose of resale."

Die hof neem dus nie die appellant se motief of beweegrede in ag by die klassifikasie van die aard van die wins nie. Die afleiding kan dus gemaak word dat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal

wins nie 'n oorweging van die belastingpligtige se motief in die sin van beweegrede of dryfveer, vereis nie.

#### 5.3.1.5 IBS 1223 (37 SATC 24).

Die appellant, 'n privaatmaatskappy, was te alle tye beheer deur 'n praktiserende prokureur. Die maatskappy is opgerig om 'n fonds in stand te hou waaruit hy sy familie na sy aftrede kon onderhou en om sy vrou en kinders te beskerm indien hy voor hulle te sterwe sou kom.

Met fondse wat vanaf die stigter geleen is, het die appellant 'n woonstelgebou bekom. Met die verloop van tyd het die appellant sy beleggingsaktiwiteite uitgebrei deur lenings teen sekuriteit van verbande te maak en aandele op die effektebeurs aan te koop.

Namens die appellant is aangevoer (p 26) dat die aandele nie bekom is met die doel om daarmee handel te dryf nie, maar as 'n vorm van 'n kapitaal belegging. Die verkoop van die aandele kort na verkryging was 'n blote realisasie van kapitaal.

Daar is onder andere getuig dat die oprigter van die maatskappy kort na die verkryging van die aandele bekommerd geraak het na aanleiding van verskeie ingeligte waarskuwings ten opsigte van die moontlike oorwaardering van aandele op die effektebeurs. Die aandele is uiteindelik as gevolg van hierdie vrese verkoop.

Die appellant het ook sekere aandele, wat aan hom aangebied was voor die notering van die betrokke maatskappye, verkry en teen aansienlike winste van die hand gesit.

Regter Miller bevind (p 29) dat die appellant die eerste groep aandele bekom het met die doel om 'n kapitaal portefeulje daar te stel en nie om daarmee te spekulereer nie. As grondslag vir sy beslissing maak Regter Miller die volgende bevinding (p 28):

"The purpose underlying the formation of the appellant company is clear and undisputed and despite the objects listed in the company's memorandum, we are satisfied that the company was not brought into being with the object of carrying on business by way of trading with its assets. There is no history of buying and selling property for gain; there is, on the other hand, a clear policy of investment to be discerned in its activities from the date of incorporation."

Aangesien die hof die motief vir die stigting van die maatskappy in ag geneem het by sy bevinding met betrekking tot die bedoeling waarmee die aandele bekom is, kan die afleiding gemaak word dat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins wel vereis dat die motief of beweegrede van die belastingpligtige oorweeg moet word.

Dit word egter aan die hand gedoen dat die benadering van die hof in hierdie saak, naamlik om die motief wat tot die stigting van die maatskappy gelei het, by die vasstelling van die belastingpligtige se bedoeling in ag te neem, foutief is. Die hof kon tot dieselfde gevolgtrekking met betrekking tot die aard van die winste

kom sonder om die motief in ag te neem. Die hof het dan uitdruklik bevind dat die doel van die verkryging van die aandele was om 'n langtermyn belegging te maak (p 29). Die motiewe van die belastingpligtige kan hierdie bevinding nie omverwerp nie.

Die submitisie word deur 'n beslissing van die Spesiale Hof (IBS 31 (2 SATC 52)) ondersteun. In hierdie saak het die appellant maatskappy sekere bates vanaf sy oprigter bekom en later teen 'n wins van die hand gesit. Namens die maatskappy is aangevoer dat die maatskappy opgerig is om die oprigter se beleggings vanuit een fonds te bestuur. Regter Ingram se kommentaar hierop, voordat hy beslis het dat die wins nie van 'n kapitale aard is nie, is soos volg (p 56):

"If appellant's argument was pressed to its logical conclusion any company having the powers of dealing with which the appellant company was equipped would be enabled to escape liability to taxation whenever it closed a speculative transaction at a profit provided that the added motive in realisation was to provide a fund for some ulterior object."

In 'n ander saak (IBS 758 (19 SATC 94)) waarvan die feite in een opsig van die feite van IBS 31 (2 SATC 52) verskil, naamlik dat die appellant maatskappy opgerig is met die uitsluitlike oogmerk om sekere bates van die oprigter, 'n mynmaatskappy, ten beste voordeel te realiseer, het die hof ook tot die gevolgtrekking gekom dat die motief wat tot die oprigting van die maatskappy gelei het, nie by die vasstelling van die bedoeling, waarmee die bate bekom en verkoop is, in ag geneem moet word nie.

Ingesluit in die bates wat deur die maatskappy vanaf die oprigter bekom is, was grond wat as 'n dorpsgebied ontwikkel is en teen 'n aansienlike wins van die hand gesit is.

Namens die appellant is betoog dat die maatskappy slegs die voertuig was waardeer die oprigter se kapitale bates gelikwideer is. Regter Price (p 97) se beslissing was soos volg:

"The appellant is not merely the alter ego of the mining company. In law it is a totally new persona, with its own administration, its own business and its own separate intentions which cannot be assimilated to the intentions of the mining company, nor altogether to the intentions of its promoters. Such antecedent intentions are not immediate - they are remote. They merely provide the ground or motive for the formation of the appellant company and do not necessarily contain exhaustively the intentions of that new company which are to be found mainly in the memorandum. The motive for the formation of the appellant company is not the same thing as the intentions of the appellant company itself. The motive for the formation of the appellant company was doubtless to realize the assets of the mining company, but the intention of the appellant company was to acquire those assets for an agreed sum and to sell them for as much as possible."

Met verwysing na hierdie beslissing van Regter Price het Appèlregter Holmes in *Berea West Estates Pty Ltd v SIR* (38 SATC 43), waarvan die feite wesenlik dieselfde is as die feite in *IBS 758* (19 SATC 94), egter tot die volgende beslissing gekom (p 61):

"In my view the passage does not sufficiently recognise the legal position of a realisation company in relation to income tax...a court, in deciding whether a company was merely acting as a realisation company or was carrying on the business of trading for profit, is entitled to look at the facts leading up to its incorporation..."

Appèlregter Holmes (p 60) onderskraag die mening van Regter Beadle in *Realisation Company v CoT* (17 SATC 139, pp 159-160) met betrekking tot die regsposisie van 'n realisasie-maatskappy:

"It is apparent that a company can be formed to realise certain assets and to realise them without being liable to tax on any profits resulting from realisation, provided always that the company does nothing more than realise and does not trade..."

Dit is duidelik dat Appèlregter Holmes nie die beslissing van Regter Price in twyfel trek nie (p 61), maar dat dit slegs met betrekking tot die regswerking van 'n realisasie-maatskappy gekritiseer word. Dit word aan die hand gedoen dat die hof, in die geval van 'n realisasie-maatskappy, die bedoeling met betrekking tot die bates, wat tot die wins aanleiding gegee het, vasstel met verwysing na die bedoeling van die oprigter van die realisasie-maatskappy. Die motief wat die oprigting van die maatskappy onderlê dui egter nie op die bedoeling nie, maar toon eerder aan dat die onderskeid tussen die verskillende personae deur die hof geignoreer moet word. Die afleiding kan dus gemaak word dat die beslissings in *IBS 1223* (37 SATC 24) en *Berea West Estates Pty Ltd v SIR* (38 SATC 43) nie goeie gesag is om tot die gevolgtrekking te kom, dat die belastingpligtige se

motief of beweegrede, by die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins, aanduidend is van die bedoeling waarmee die bate bekom en verkoop is nie.

#### 5.3.1.6 CIR v Modified Investments Pty Ltd (43 SATC 257).

Die respondent is 'n privaatmaatskappy wat deur 'n ene Barnard opgerig is. Barnard het as aandelemakelaar handel gedryf. Dit was gemene saak dat die respondent, wat deur Barnard beheer was, sedert sy inlywing met aandele handel gedryf het.

Barnard het op 12 Desember 1976 te sterwe gekom. Op 20 Desember 1976 is die persone Rush en Krawitz as direkteure van die respondent aangestel. Hulle was verantwoordelik vir die uitsortering van die testamentêre bepalings en die boedel van Barnard.

Daar is vasgestel dat ongeveer R1 miljoen benodig sou word vir die betaling van boedelbelasting. 'n Groot som sou ook benodig word om verskeie testamentêre bemakings te betaal.

In daardie stadium is besluit om die handel dryf met aandele deur die respondent te staak en om 'n plaas, wat aan Barnard se boedel behoort het, sowel as genoegsame aandele te verkoop ten einde die verpligtinge ten opsigte van boedelbelasting en bemakings na te kom. Die bates wat daarna oorgebly het, sou in trust gehou word vir Barnard se weduwee en dogter.

Sedert die realisasie van die aandele vir die redes hierbo uiteengesit, is die aandeelbeleggings wat die respondent oorgehou het, as langtermyn beleggings wat 'n inkomste in die vorm van dividende moes lewer, gehou. Die respondent het gedurende 1977 sekere aandele, wat voorheen as handelsvoorraad gehou was, teen 'n aansienlike wins verkoop. Die vraag van die hof was of hierdie wins van 'n kapitale aard is al dan nie.

Regter O'Donovan het die volgende te sê gehad oor die motiewe wat tot die verkope aanleiding gegee het (p 262):

"The decision to sell is in itself a neutral factor. It was motivated by considerations which would be relevant both to a shareholder holding an investment and to a share speculator."

Die hof (p 263) het die dood van Barnard en die gevolglike verandering van beheer van die respondent, wat oorgegaan het na persone wat nie met die handel in aandele voort wou gaan nie, as faktore wat op 'n verandering van bedoeling dui, aanvaar.

Hierdie beslissing lei dus tot die afleiding dat die hof, by die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins, nie die motief van die belastingpligtige, in die sin van beweegrede of dryfveer, oorweeg nie.

#### 5.3.1.7 CIR v Tod (45 SATC 1).

Gedurende die 1976, 1977, 1978 en 1979 jare van aanslag het die appellant onderskeidelik R114 564, R18 513, R118 380 en R27 739 as winste met die



verkoop van aandele gerealiseer. Binnelandse Inkomste het hierdie winste aan inkomstebelasting onderwerp.

Die appellant was, tot en met sy aftrede in 1948, 'n direkteur van 'n maatskappy wat 'n ingenieursonderneming bedryf het. Na sy aftrede het hy gaan boer. Hy het tot 1970 geboer waarna hy alle bedrywighede wat daarmee verband gehou het, gestaak het.

Sedert sy aftrede was hy hoofsaaklik afhanklik van sy dividendinkomste uit 'n redelik groot aandeleportefeulje wat grootliks uit genoteerde aandele bestaan het. Die appellant het gedurende 1948 begin om hierdie portefeulje saam te stel. Sy portefeulje het tot 1976 grootliks bestaan uit beleggings in vier maatskappye.

In die begin van 1976 het die appellant 'n aandelamakelaarsfirma genader ten einde sy aandeleportefeulje te beoordeel. Hy is toe geadviseer om sy portefeulje oor 'n groter aantal maatskappye te versprei. Met hierdie strategie sou hy sy risiko's verbonde aan die feit dat sy portefeulje uit grootliks vier verskillende beleggings bestaan het, verminder. Vroeg in 1976 het die appellant sy portefeulje na aanleiding van hierdie advies begin herrangskik. Later het die appellant se koop- en verkooptransaksies met betrekking tot aandele drasties toegeneem.

Die hof het die appellant se transaksies in vier fases ingedeel:

Fase een het die aanvanklike verkryging en opbou van die portefeulje vanaf 1948 tot die begin van 1976, behels.

Fase twee het bestaan uit die herrangskikking van die portefeulje na aanleiding van die advies wat die makelaarsfirma gegee het.

Fase drie het bestaan uit koop- en verkoopaktiwiteite wat daarop gerig was om die inkomste in die vorm van dividende te maksimaliseer. Hierdie aktiwiteite het die koop van aandele waar die verklaring van dividende verwag was behels. Nadat die dividende ontvang is, is die aandele normaalweg teen die koopprys of teen 'n hoër waarde van die hand gesit sodat fondse beskikbaar kon wees om nog "dividendryp" aandele te kon koop. Die besluit om fase drie te begin is onafhanklik van die advies van die makelaarsfirma geneem.

Fase vier het die verkoop van aandele vir bepaalde redes, soos die behoefte aan fondse vir die betaling van belasting ensovoorts, behels.

Regterpresident Milne het beslis dat die winste wat tydens fase twee gerealiseer is, van 'n kapitale aard is (p 8). Die beweegrede wat tot die koop en verkoop van aandele aanleiding gegee het, is nie deur die hof as 'n faktor wat op die belastingpligtige se bedoeling dui, in ag geneem nie. Inteendeel, die motief is deur die hof as 'n neutrale feit beskou (p 8).

Die beslissing in hierdie saak toon aan dat die hof, by die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins, nie gemoeid is met die motief of beweegrede van die belastingpligtige, nie.

#### 5.3.1.8 IBS 1355 (44 SATC 132).

Die appellant het appèl aangeteken teen die insluiting van winste wat hy

gedurende 1973, 1975, 1976 en 1977 gerealiseer het met die verkoop van Krugerrande.

Die appellant is 'n genaturaliseerde Suid Afrikaner. Hy het getuig dat die Duitsers sy geboorteland gedurende die oorlog beset het. Gedurende hierdie tydperk het burgers wat oor goud beskik het, 'n beter bestaan gemaak omdat die goud vir voedsel en klere geruil kon word. Tydens sy diens as matroos in die Handelsvloot is die waarde van goud as kommoditeit vir die koop van goedere weer eens deur hom besef.

Sedert sy aankoms in Suid Afrika het hy fondse geakkumuleer wat hy aangewend het om Krugerrande aan te koop. Volgens die appellant het hy die Krugerrande gekoop omdat hy, na aanleiding van sy ondervinding gedurende die oorlog, min vertroue in die plaaslike geldeenheid gehad het. Hy het beweer dat hy die Krugerrande as 'n belegging en as beskerming vir die toekoms aangekoop het.

In 'n stadium het hy sy geboorteland besoek en uitgevind dat sy familie wat nog daar woon, finansiële baie sleg daaraan toe was. Hy het besluit om van sy Krugerrande te verkoop om sy familie geldelik by te staan. Sedertdien het hy nie weer muntstukke verkoop nie.

Die hof bevind dat dit nie sy bedoeling met verkryging was om die Krugerrande te verkoop nie en dat die winste gevolglik van 'n kapitale aard was (p 139).

Die vraag kan tereg gevra word waarom die hof die motiewe van die appellant by die identifikasie van sy bedoeling waarmee hy die muntstukke bekom het, in ag

geneem het. Dit word aan die hand gedoen dat hierdie motiewe neutrale feite is en dat dit nie op die bedoeling van die appellant kan dui nie. Die rede vir hierdie submissie is die feit dat selfs 'n spekulant in muntstukke sodanige beweegredes of motiewe kan hê wat tot sy transaksies kan aanleiding gee.

In 'n ander saak (IBS 1379 (45 SATC 236)) waarvan die feite nie wesenlik verskil nie, het die hof ook die belastingpligtige se motiewe in ag geneem (p 238) ten einde sy bedoeling waarmee hy die muntstukke bekom het vas te stel.

Dit word aan die hand gedoen dat selfs in hierdie geval die motiewe van die belastingpligtige neutraal was en dat dit nie op sy bedoeling kon dui nie. Die feit dat die appellant al die muntstukke verkoop het nadat hy gewaarsku was teen 'n moontlike afwaartse aanpassing in die prys van goud moes eerder deur die hof as 'n aanduiding van sy bedoeling in ag geneem word.

Die gevolgtrekking uit hierdie ontleding is dat hierdie beslissings nie goeie gesag is om aan te toon dat die hof, by die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins, die belastingpligtige se motief of beweegrede in ag moet neem, nie.

### 5.3.2 Doel.

Die tweede moontlike betekenis van die maatstaf van bedoeling, by die identifikasie van 'n kapitale wins, is die betekenis van die woord "doel" in die sin van oogmerk of doelwit. Met ander woorde, die vraag is of die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins, 'n ondersoek na die belastingpligtige se doel of oogmerk, vereis.

### 5.3.2.1 CIR v Paul (21 SATC 1).

Die respondent, ene Paul, het in vennootskap as landmeter handel gedryf. Tydens sy diens gedurende die wêreldoorlog het hy 'n behoefte aan 'n beroep, wat hy in die ope lug kon beoefen, ontwikkel. Hy het gevolglik die begeerte gekry om 'n klein plasie aan te skaf. Tydens sy werksaamhede het hy 'n stuk grond geïdentifiseer wat aan sy behoefte sou voldoen. Hy het die eienaar genader om omtrent 30 tot 40 acres van sy grond aan te koop. Die eienaar was onwillig om slegs 'n deel van sy grond te verkoop maar sou gewillig wees om sy hele plaas, wat omtrent 167 acres beslaan het, te verkoop.

Paul kon nie die hele plaas koop nie omdat sy eie fondse onvoldoende was. Hy het sy swaer genader en die het ingewillig om die eiendom saam met hom op 'n gelyke deling grondslag te koop. Die ooreenkoms vir die koop van die eiendom is gedurende Mei 1945 op hierdie basis aangegaan.

Kort voor Oktober 1946, voordat die oordrag kon plaasvind, het Paul 'n aansienlike bedrag geld geërf wat hom in staat gestel het om die aankoop van die eiendom self te finansier. Sy swaer het homself gevolglik aan die koop onttrek en die eiendom is daarna aan Paul oorgedra.

Gedurende 1947, nadat hy die eiendom bekom het, het 'n vriendin van Paul hom genader om omtrent 10 acres aan haar te verkoop. Omdat die verkoop 'n onderverdeling noodsaaklik gemaak het, het Paul 'n deel van die plaas wat hy as verkoopbaar geag het opgedeel en verkoop.

Die vraag voor die hof was of die wins met die verkoop van die eiendom van 'n kapitale aard was of nie (p 8).

Paul het voor die Spesiale Hof getuig dat hy slegs 'n behoefte aan omtrent 30 tot 40 acres van die grond gehad het. Hy het beoog om die surplus tot beste voordeel van die hand te sit. Die Spesiale hof het gevolglik die volgende bevinding gemaak (p 8):

"at all relevant times his object was to sell the surplus over and above his own requirements and to do so at a profit if he could."

Hoofregter Centlivres aanvaar (pp 8-9) dat hierdie een van Paul se oogmerke kon wees, maar gaan verder deur te bevind dat:

"...what the respondent was really interested in was to obtain a small holding and not to make a profit. That ... was the respondent's main or dominant purpose."

Die afleiding uit hierdie beslissing kan dus gemaak word dat die hof die doel of oogmerk van die belastingpligtige oorweeg wanneer die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins toegepas word. Dit is duidelik dat die hof die onvermydelike gevolge van Paul se transaksie ten opsigte van die surplus grond, naamlik die herverkoop teen 'n wins nie as deel van sy bedoeling beskou het nie. Hierdie aspek van die beslissing word verder bespreek in paragraaf 5.3.3.

### 5.3.3 Bedoeling.

Die derde moontlike betekenis wat aan die maatstaf van bedoeling, by die identifikasie van 'n kapitaal wins, toegedig kan word, is die betekenis van die woord "bedoeling" in die sin van noodwendigheidsopset of waarskynlikheidsopset. Met ander woorde, die vraag is of die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins, 'n ondersoek na die noodwendige of waarskynlike gevolge van die belastingpligtige se handeling, vereis.

#### 5.3.3.1 IBS 1164 (33 SATC 247).

Die feite van hierdie saak is in paragraaf 5.3.1.1 uiteengesit.

Regter Hiemstra het Binnelandse Inkomste se argument soos volg opgesom (p 249):

"Mr. Kirkup, for the Secretary, contended that the formation of the company and the transfer of the townships to the company brought a profound change into the intention. At the time when the company was formed the promoter and the directors knew that at an increasing pace conversions would take place and they would be unable to reverse the trend. That was the kind of business on which the company was embarking. It is of no use to profess a contrary intention when the directors know that such an intention is unattainable. The inevitable must be taken to have been intended."

Regter Hiemstra het hierop gereageer deur te sê dat hy daarmee saamstem (p 249). Hy bevind derhalwe dat die eiendomse karakter in die hande van die appellant die van handelsvoorraad was.

Die ratio decidendi van die beslissing stel dit dus duidelik dat die onvermydelike gevolge van 'n belastingpligtige se transaksies daarop dui dat dit deel van sy bedoeling is.

Die afleiding kan dus gemaak word dat die begrip "bedoeling" by die identifikasie van 'n kapitaal wins, se betekenis wyd genoeg is om bedoeling by noodwendigheidsbewussyn in te sluit. Enige gevolg wat onvermydelik op die appellant se handeling volg is dus deel van sy bedoeling.

#### 5.3.3.2 IBS 1413 (48 SATC 167).

Die feite van hierdie saak word uiteengesit in paragraaf 5.3.1.2.

Die vraag voor die hof was of die winste wat met die verkoop van die aandele aan werknemers, van 'n kapitale aard is of nie.

Regter Grosskopf stel die saak in die volgende woorde (p 170):

"The appellant's business (in the widest sense of the word) is to buy and sell shares in the Company. The surpluses which arise from this activity would be of a capital nature if the shares which are bought and sold were capital assets (i.e. fixed capital as distinct from floating capital) in the hands of the appellant."



Regter Grosskopf maak die volgende bevindings te opsigte van die transaksies wat die appellant uitgevoer het:

- (a) Alhoewel die appellant nie die begeerte gehad het om winste te maak nie, het die regsverhoudings van die skema en ekonomiese omstandighede winste op die appellant afgedwing (p 169). Aangesien die appellant die aandele aan die werknemers teen die grootste van die middel-markprys of R1 moet verkoop, is winste onvermydelik in omstandighede waar die markprys 'n stygende tendens toon.
- (b) Die appellant hou die aandele vir geen ander doel as juis om dit van die hand te sit nie, en het geen bedoeling om dit vir enige periode te hou nie.

Hierdie bevindings lei Regter Grosskopf tot die gevolgtrekking dat die aandele nie as vaste kapitaal beskryf kan word nie (p 171). Hy sê verder (p 172) dat die skema gebaseer is op die waarskynlikheid van 'n daling in die waarde van geld en 'n styging in die waarde van die aandele en dat 'n realisering van hierdie waarskynlikhede daartoe sal lei dat die appellant onvermydelik winste met die verkoop van die aandele sal maak.

Regter Grosskopf maak vervolgens die volgende interessante opmerking (p 172):

"...it was argued that the appellant, when acquiring the shares, had no intention to sell them at a profit. This argument seems, with respect, to confuse desire with intent. The appellant may have wished to be able to sell the shares at the same price at which it had bought them. This it is not allowed to do. Since the appellant buys and sells at market price, and since it expects

the market price to rise, it can in our view, have no intention other than to sell, on the whole, at a profit."

Die hof beslis gevolglik dat die wins nie van 'n kapitale aard is nie.

Hierdie beslissing toon aan dat die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins wyd genoeg is om bedoeling by noodwendigheidsbewussyn in te sluit. Die feit dat 'n belastingpligtige se handelinge onvermydelik tot gevolg het dat winste met verkope gemaak sal word lei tot die beslissing dat dit sy bedoeling was om te verkoop teen 'n wins.

In 'n ander saak met wesenlik dieselfde feite (Hierdie saak is nie kragtens artikel 83(19) van die Inkomstebelastingwet gepubliseer nie, maar wel gerapporteer in (1988) 27 ITR 55), het Regter Tebbutt tot 'n ander beslissing gekom. Hy het 'n poging aangewend om IBS 1413 op die feite te onderskei, maar verder gegaan en gesê dat indien dit nie onderskei kan word nie, die beslissing in IBS 1413 foutief is. Regter Tebbutt het die volgende te sê gehad oor Regter Grosskopf se onderskeiding tussen motief en bedoeling:

"The distinction which Grosskopf J sought to draw between "desire" and "intent" appears to us to be a somewhat confused one. What must be sought in our view is the purpose or object of the taxpayer. In the present case the purpose or object was to provide an incentive scheme for the employees in question. It was not a business operation for the purpose or object of carrying on a scheme of profit-making. We cannot agree therefore with the finding in ITC 1413 that the trust as it was held in that case was 'engaged in an operation of business in carrying out a scheme of profit-making'."

Emslie (Intention, motive and profits (1988 4 TP 29)) is van mening dat Regter Tebbutt se beslissing in die laasgenoemde saak onoortuigend was. Sy mening is gebaseer op die kritieke onderskeiding tussen motief en bedoeling. Volgens hom het Regter Grosskopf die onderskeiding korrek gehanteer terwyl Regter Tebbutt dit doelbewus verontagsaam het. Emslie (p 30) doen aan die hand dat Regter Grosskopf die bedoeling van die belastingpligtige korrek aangespreek het en ook die transaksies, wat die winste tot gevolg gehad het, korrek geïdentifiseer het.

Jooste (Share-incentive schemes - A recent case may have reduced their appeal ((1987) 26 ITR 9, p 15)) is van mening dat daar geen verskil is tussen motief en bedoeling in die konteks van die identifikasie van 'n kapitaal wins nie. Die geleerde skrywer sê dat Regter Grosskopf die strafregtelike betekenis van die woord "bedoeling" aan die woord "doel" geheg het. Volgens die skrywer is daar geen twyfel nie, dat die appellant die aandele verkoop het terwyl die onvermydelikheid van die gevolglike winste voorsien was. Desnieteenstaande doen hy aan die hand dat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins, 'n ondersoek na die belastingpligtige se doel of motief vereis. Hy baseer sy submitisie op die beslissing in CIR v Paul (21 SATC 1) (Hierdie beslissing se skynbare botsing met die beslissing in IBS 1413 (48 SATC 167) en IBS 1418 (49 SATC 42) word in paragraaf 5.3.3.3 bespreek). Volgens hom was die appellant se gestelde doel om 'n aandele-aansporingskema vir die maatskappy se werknemers daar te stel.

Hierdie argument van Jooste kan aan die hand van verskillende voorbeelde ontleed word. Veronderstel die belastingpligtige se gestelde doel met betrekking tot sy koop en verkoop transaksies is om sy goeie naam en reputasie te beskerm. Volgens Waarnemende regter Conradie (IBS 1418 (29 SATC 42)) verander hierdie

doel nie die aard van die transaksies nie. In 'n ander geval is die belastingpligtige se gestelde doel met betrekking tot sy koop en verkoop transaksies om die beste uitweg uit 'n nie-winsgewende transaksie te vind. Regter Stratford (*Lace Proprietary Mines Ltd v CIR* (9 SATC 349, p 360)) is van mening dat hierdie doel nie die aard van die transaksie beïnvloed nie. Gestel die belastingpligtige se doel met betrekking tot die koop en verkoop transaksies is om sy inkomste in die vorm van dividende te maksimaliseer. Na aanleiding van Regterpresident Milne se beslissing in *CIR v Tod* (45 SATC 1, p 10) kan hierdie doel nie op die aard van die transaksie dui nie.

Hierdie ontleding dui aan dat die geleerde skrywer se argument nie water dra nie. Dit word aan die hand gedoen dat die geleerde skrywer die belastingpligtige se motief met sy doel of bedoeling verwar (Sien paragraaf 5.3.1 vir 'n bespreking van die relevansie van die belastingpligtige se motief by die identifikasie van 'n kapitaal wins). In 'n latere artikel (*More on the taxation of share-incentive trusts* ((1988) 27 ITR 54, p 63)) erken Jooste dat daar wel 'n moontlikheid bestaan dat, wanneer 'n belastingpligtige 'n skema deurvoer en dit onvermydelik winste tot gevolg sal hê, die winste van 'n inkomste aard sal wees.

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die ongerapporteerde saak nie goeie gesag is om tot die gevolgtrekking te kom dat die onvermydelike gevolge van 'n belastingpligtige se transaksies, nie by die vasstelling van sy bedoeling in ag geneem moet word nie.

### 5.3.3.3 IBS 1418 (49 SATC 42).

Die feite van hierdie saak word uiteengesit in paragraaf 5.3.1.3.

Waarnemende regter Conradie verduidelik die betekenis van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins in die volgende woorde (p 45):

"As in the criminal law, I believe that in this context a person must be taken to intend the reasonable and natural consequences of his acts, and if the reasonable and natural consequences of the acts of the taxpayer are that he will acquire property and very shortly thereafter dispose of it, without deriving any income from it, then it seems to me that that can only be a transaction on revenue account."

Dit blyk dat hierdie beslissing van Waarnemende regter Conradie in skrilte kontras met 'n obiter opmerking van Appèlregter Botha (SIR v The Trust Bank of Africa Ltd (37 SATC 87, p 106)), staan. Appèlregter Botha se woorde was:

"In an enquiry as to the intention with which a transaction was entered into for the purpose of the law relating to income tax, a court of law is not concerned with that kind of subjective state of mind required for the purposes of the criminal law, but rather with the purpose for which the transaction was entered into."

Wanneer die opmerking van Appèlregter Botha in die korrekte konteks waarin dit uitgespreek is, oorweeg word, is dit duidelik dat die twee uitsprake nie mekaar kontrasteer nie. Appèlregter Botha was met die probleem opgesaal dat Binnelandse Inkomste aangevoer het dat die appellant se bedoeling nie bewys kan word deur die getuienis in verband met die gedagtegang van die bestuurskomitee wat die sake van die appellant beheer het, nie. Hy maak derhalwe die opmerking dat, vir doeleindes van die belastingreg, dit nie noodsaaklik is om die

bedoeling van 'n belastingpligtige so subjektief as moontlik vas te stel nie, maar dat dit wel vasgestel kan word deur die bedoeling van die persone wat in beheer van die maatskappy is, te oorweeg. Hy kwalifiseer hierdie beginsel deur te sê dat die gewig wat aan sodanige getuienis geheg moet word, noodwendig van die omstandighede sal afhang.

Waarnemende regter Conradie poog verder om die betekenis van motief en die betekenis van doel te verduidelik en te onderskei.

In sy woorde (pp 44-5):

"An interesting, but I consider fairly straightforward, legal problem which arises is this. Where a taxpayer acknowledges that a property is purchased for the purpose of immediate resale, but denies that his motive was to make a profit on the resale, whether that property is held on capital or on revenue account, I think one should keep a necessary perspective on the expression 'for the purpose of resale at a profit'. It is an expression which is commonly used in income tax cases. It does not mean that one must necessarily make a profit by virtue of the resale. It does not mean that one's motive for purchasing the property must necessarily be to make a profit. All that it means, is that the taxpayer treats the asset as part of his floating capital and not as part of his fixed capital. ...When, as in this case, a taxpayer from the very outset intends not to hold the capital asset and to derive an income from its productive use, but to turn it into account in the other way in which it is possible to turn an asset into account, namely by disposing of it, it seems to me that it cannot be said that that asset was held on capital account."

Hierdie beslissing (asook die beslissing in IBS 1413 (48 SATC 167) wat in paragraaf 5.3.3.2 bespreek word) skyn moeilik versoenbaar te wees met die beslissing in CIR v Paul (21 SATC 1) (Die feite van hierdie saak word weergegee in paragraaf 5.3.2.1). Die probleem is dat Paul van die begin af geweet het dat hy die surplus grond sou verkoop en dat 'n verdeling daarvan in erwe onvermydelik winste tot gevolg sou hê. Sy bedoeling met betrekking tot die surplus grond, onder die benadering dat dit vasgestel moet word met verwysing na bedoeling by noodwendigheid, sou dus wees om dit teen 'n wins te verkoop. Die hof het egter bevind dat Paul nie die bedoeling gehad het om die surplus grond in 'n spekulatiewe transaksie van die hand te sit nie.

Dit word aan die hand gedoen dat Hoofregter Centlivres die transaksie van Paul as een geheel beskou het en dat Paul se doel om 'n plaas te bekom dus ook aan die surplus grond wat hy beoog om te verkoop gekleef het. Dit word verder, met respek, aan die hand gedoen dat hierdie benadering van die hof foutief is omdat Paul inderdaad geen ander doel of bedoeling gehad het ten opsigte van die surplus grond as juis om dit teen 'n wins te verkoop nie.

Die ratio decidendi van Waarnemende regter Conradie kan aan twee verskillende situasies, wat analoog aan die feite van die saak voor die hof is, getoets word.

Die eerste situasie is wanneer 'n handelaar, ten einde sy reputasie en klandisie-waarde te beskerm, goedere vanaf 'n koper terugneem en die koopprys terugbetaal. Indien die handelaar weer die goedere vir verkoop aanbied ontstaan die vraag wat die aard van die wins, wat hy moontlik mag realiseer indien die goedere wel verkoop word, sal wees. Met verwysing na die beslissing in Lace Proprietary Mines Ltd v CIR (9 SATC 349), waarvan die feite in paragraaf 5.3.1.4 uiteengesit

word, kan daar maklik tot die gevolgtrekking gekom word, dat die motiewe van die handelaar nie in ag geneem moet word nie en dat die goedere weer die karakter van handelsvoorraad sal aanneem.

Die tweede situasie is wanneer 'n eienaar van 'n woonhuis, wat hy vir etlike jare self bewoon het, besluit om dit te verkoop. Verder kan veronderstel word dat die verkoper aan die koper 'n persoonlike lening voorskiet om die koopprys te betaal. 'n Ruk nadat die eiendom deur die koper betrek is, ondervind die koper finansiële probleme en kan nie die lening terugbetaal nie. Die verkoper beseft dat hyself finansiële probleme kan ondervind indien hy hierdie moontlike verlies ly, en besluit om die huis terug te neem en die koper van al sy skuld kwyt te skeld. Die verkoper se oogmerk is om die woonhuis so gou moontlik te verkoop om sy verlies te beperk en daardeur sy finansiële reputasie te beskerm. Die vraag ontstaan nou wat die aard van die woonhuis in die verkoper se hande sal wees met die terugname daarvan vanaf die koper.

Dit word aan die hand gedoen dat die verkoper se oorspronklike bedoeling gehandhaaf moet word, tensy daar 'n verandering van bedoeling ten opsigte van die woonhuis plaasgevind het. Hierdie submissie word gebaseer op die beslissing in *Tati Co Ltd v CIT* (37 SATC 68, p 77):

"The original intention with which an asset was acquired by the appellant will, however, remain of importance in deciding whether the change of policy brought about a change in the character of the asset."

Die afleiding kan, derhalwe gemaak word dat die hof, by die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins, wel gemoeid is



met die onvermydelike of noodwendige gevolge van die belastingpligtige, maar dat die belastingpligtige se oorspronklike bedoeling by hierdie oorweging in ag geneem word.

#### 5.3.3.4 IBS 1223 (37 SATC 24).

Die feite van hierdie saak is in paragraaf 5.3.1.5 uiteengesit.

Met betrekking tot die tweede groep aandele wat kort na verkryging verkoop was het die hof beslis dat dit nie van 'n kapitale aard was nie. In Regter Miller se woorde:

"Those shares, as Mr. Shaw, for the appellant, frankly conceded, fall in a somewhat different category. In each case the shares were acquired by the company because the opportunity presented itself to obtain shares at what is sometimes termed 'groundfloor prices'. These shares were acquired not as part of the set purpose to establish a portfolio, but because, having been given the opportunity of concluding, as it were, a bargain, the appellant took advantage of such opportunity to earn quick profit, realizing as it did that the price of the shares when quoted would probably exceed the placing price."

Hierdie bevinding lei tot die gevolgtrekking dat die maatstaf van bedoeling, wanneer dit by die identifikasie van 'n kapitaal wins toegepas word, wyd genoeg is om bedoeling by noodwendigheids-bewussyn in te sluit.

### 5.3.3.5 IBS 944 (24 SATC 451).

Die appellant maatskappy is gedurende 1951 opgerig met die oogmerk om 'n sekere beboude stuk grond te bekom. Die geboue was verwaarloos en is teen 'n lae huuropbrengs verhuur.

Getuienis is gelewer dat die doel van die verkryging was om die ou geboue te vervang met nuwe geboue wat 'n hoër huuropbrengs sou lewer. Sekere dorpsbeplanningsaksies in daardie area het veroorsaak dat die appellant die grond van die hand moes sit.

Op die vraag of die wins van 'n kapitale aard is of nie, het Regter Faure Williamson tot die volgende beslissing gekom:

"I do not propose to examine all the points made by Mr. Schweppenhauser. I may say that they were fairly and clearly made. But none of them, in my view, destroys or in any way derogates from the conclusion to which we have come, that this company did bona fide acquire this property with the dominant motive of developing it as an income-producing asset. Of course, people that acquire property for that purpose cannot be said not to bear in mind the possibility of having to sell it, but everybody who acquires any capital asset hopes when he acquires the asset that it is not going to depreciate in value, but that there will be an enhancement. That does not destroy the effect of the dominant intention to buy it as a capital asset, as I think this company did, and as such it continued to hold the property."

Dit word aan die hand gedoen dat hierdie beslissing die bedoeling van die belastingpligtige korrek geïdentifiseer het en dat die hof op die feite tot die korrekte beslissing gekom het. Die afleiding wat uit die hof se kommentaar gemaak kan word, is dat die waarskynlike gevolge van 'n belastingpligtige se transaksies nie by die vasstelling van sy bedoeling in ag geneem moet word nie. Die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins is dus nie so wyd om bedoeling by waarskynlikheid in te sluit nie.

#### 5.3.3.6 CIR v Tod (45 SATC 1).

Die feite van hierdie saak word in paragraaf 5.3.1.7 uiteengesit.

Met betrekking tot die bedoeling van die belastingpligtige ten opsigte van fase drie het Regterpresident Milne die volgende bevinding gemaak (p 9):

"...the intention of the taxpayer at the time of the Phase 3 operation, was to buy shares for the purpose of the dividend to be declared on those shares, and then to re-sell the shares when he needed the capital proceeds in order to acquire other shares on which a dividend was imminent. No doubt it was the main purpose of the taxpayer to maximize his dividend income."

Hy gaan egter verder (p 10), nadat hy bevind het dat die koop en verkoop van aandele gedurende hierdie fase 'n inherente eienskap van die aard van die belastingpligtige se besigheid is, en maak die volgende stellings (p 10):

"The mere fact therefore, that the main object of the Phase 3 operation was to maximise the taxpayer's dividend income, does not really solve the

problem. The question is how that object was intended to be attained, and how was it in fact attained."

en (p 14):

"The taxpayer's 'overall object' may indeed have 'remained the same': the manner in which he attempted to achieve that object involved a radical departure from his previous manner of dealing with his share portfolio."

en (p 15):

"...the appellant knew beforehand, that variations in investments would, in all probability, yield profits. There was more than a mere hope or expectation that the shares might rise in value."

Hierdie beslissing toon aan dat die hof, by die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins, die onvermydelike gevolge van die belastingpligtige se aktiwiteite of transaksies oorweeg ten einde sy bedoeling vas te stel.

#### 5.3.3.7 IBS 1355 (44 SATC 132).

Die feite van hierdie saak word uiteengesit in paragraaf 5.3.1.8.

Aangesien die verkoop van die Krugerrande die enigste manier is om 'n inkomste daaruit te kan verdien, met ander woorde 'n inkomste kan nie uit Krugerrande verdien word deur dit as 'n kapitale bate te hou nie, ontstaan die vraag nou of die hof

hierdie onvermydelike gevolg van 'n belegging in Krugerrande by die vasstelling van die belastingpligtige se bedoeling in ag moet neem. Daar word aan die hand gedoen dat die appellant in hierdie besondere saak die Krugerrande bekom het met die bedoeling om deur dit min of meer permanent te behou 'n ekonomiese nut daaruit te kry en dat die hof se beslissing op hierdie gronde nie gekritiseer kan word nie.

In 'n ander saak waarvan die feite in wese met hierdie saak ooreenstem (IBS 1379 (45 SATC 236)) het die hof by monde van Regter Vivier ook tot die beslissing gekom dat die winste van 'n kapitale aard is. Die appellant het in hierdie geval sy muntstukke verkoop na aanleiding van aanhoudende waarskuwings in die mark dat goud oorwaardeer is en dat 'n afwaartse aanpassing onvermydelik was.

Hierdie beslissing kan tereg gekritiseer word aangesien die appellant nie aan die hof verduidelik het wat sy bedoeling met die verkryging van die muntstukke was nie. (Die rol wat die appellant se motief by die bepaling van sy bedoeling speel, word in paragraaf 5.3.1.8 bespreek).

Dit word aan die hand gedoen dat hierdie twee beslissings nie goeie gesag is om tot die gevolgtrekking te kom dat die onvermydelike gevolge van 'n belastingpligtige se transaksies nie by die vasstelling van sy bedoeling in ag geneem moet word nie.

#### 5.3.4 Gevolgtrekking.

Die resultate van hierdie ontleding lei tot die gevolgtrekking dat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins nie 'n

oorweging van die belastingpligtige se motief in die sin van dryfveer of beweegrede vereis nie. Die oorweging is eerder beperk tot die vasstelling van die belastingpligtige se doel. Die hof het by geleentheid die toepassing van die maatstaf uitgebrei deur bedoeling by noodwendigheid te oorweeg maar die toets is nie so wyd om bedoeling by waarskynlikheid in te sluit nie.

#### 5.4 DIE AARD VAN DIE TOETS BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'n KAPITAAL WINS.

##### 5.4.1 Werklik Aantreklik Beleggings Edms Bpk v KBI (48 SATC 112).

Die appellant, 'n privaatmaatskappy waarvan die beheer in 'n ene De Bruin se hande was, het gedurende 1967 'n plaas, naby Bloemfontein bekom. De Bruin het besigheid as eiendomsagent gedryf. As gevolg van die Nasionale Vervoer Kommissie se beplande verbypad wat oor die plaas sou loop, is die plaas deur die Kommissie onteien. Die appellant het 'n groot wins met die onteiening gemaak.

Nadat die appèlhof aanvaar het dat die bedoeling van De Bruin aan die appellant toegedig kan word, nieteenstaande die feit dat die appellant 'n afsonderlike regspersoon is (p 130), het Regter Malherbe (p 142) homself soos volg uit oor die bedoeling van die appellant uitgelaat:

"Sy bedoeling met die aankoop van die grond hang af van die aanvaarbaarheid van sy ipse dixit en die waarskynlikhede soos blyk uit die omringende omstandighede."

Regter Malherbe (p 142) oorweeg gevolglik die geloofwaardigheid van De Bruin se getuienis en beslis op grond van verskeie redes dat die getuienis met wantroue

bejeën moet word. Hy oorweeg verder ook die objektiewe feit dat De Bruin 'n ervare eiendomsagent was, wat die gewaande onkunde in verband met die beplande verbypad twyfelagtig maak.

Hierdie beslissing toon aan dat die hof 'n objektiewe toets toepas deur die appellant se beweerde bedoeling te meet aan handeling wat normaalweg daarmee verband hou. 'n Bevinding in verband met geloofwaardigheid het tot gevolg dat groter steun aan die objektiewe faktore verleen word as aan die subjektiewe verklarings deur die appellant.

#### 5.4.2 IBS 1198 (36 SATC 14).

Die appellant, 'n maatskappy, het twee eiendomme waarop woonhuise opgerig was, aangekoop. Beide eiendomme was verwaarloos en het baie herstelwerk nodig gehad. Een van die eiendomme is binne 'n jaar na verkryging teen 'n klein wins verkoop. Die tweede eiendom is eers teen 'n minimale maandelikse huurgeld verhuur. Nadat die huurder die eiendom verlaat het, is die eiendom ook teen 'n wins van die hand gesit.

Namens die appellant is getuig dat die eiendomme bekom was sodat die appellant dit kon verhuur en so 'n inkomste in die vorm van huur uit die twee eiendomme kon kry.

Regter Van Winsen het beslis dat die appellant nie die bewyslas wat op hom was, kwytskeld het nie. Hy het soos volg geargumenteer (pp 15-6):

"Had appellant's intention been solely directed towards acquiring a letting proposition one would have thought that the question of the cost of renovation and the lettability of this property in the form of two separate dwellings would have been thoroughly canvassed before acquisition. On the other hand if appellant company considered that it might earn a return on its money either by letting the property or by selling it if the former method of dealing with it did not prove profitable, then the absence of a prior investigation into all aspects of the property's lettability is perfectly understandable. ... An absence of such a prior investigation points to the fact that appellant company from the time of the purchase must have felt that there was another option open to it in dealing with the property which would also serve the purpose of affording it a return on its money, namely the sale of the property at a suitable profit."

Hierdie beslissing lei tot die afleiding dat die belastingpligtige se subjektiewe getuienis in verband met sy bedoeling gemeet word aan objektiewe handeling wat normaalweg met sy beweerde bedoeling verband hou. Dit dui aan dat die hof 'n objektiewe toets toepas.

#### 5.4.3 IBS 1391 (47 SATC 66).

Die appellant, 'n privaat familie-maatskappy, het sekere aandele in Coros teen 'n aansienlike wins verkoop. Gedurende 1968 het ene JR die aandele in die appellant, wat op daardie stadium dormant was, bekom met die doel dat die appellant verskeie beleggings tot voordeel van JR, sy vrou en sy kinders moes hou.



JR was te alle tye verantwoordelik vir die bestuur van die appellant. Gedurende 1975 is verskeie aandele bekom om 'n aandele portefeulje vir die appellant op te bou. Volgens JR is die onderskeie beleggings aan die hand van drie hoof riglyne gemaak, naamlik die inherente gesondheid van die maatskappy, die dividend opbrengs en die groei-potensiaal.

Coros was hoofsaaklik 'n goud produsent. JR het beweer dat die maatskappy 'n goeie dividend opbrengs en groei-potensiaal getoon het en dat die aandele 'n goeie belegging was.

Op die vraag of die wins van 'n kapitale aard is al dan nie, het Regter Squires die volgende te sê gehad (p 72):

"And equally well established in cases of this kind is the fact that the mere ipse dixit of the taxpayer as to his reasons and intentions is seldom accepted by itself as sufficient proof of those facts. The distinction between capital and revenue is based largely, if not entirely, on the intention with which the asset was acquired, and intention necessarily introduces a subjective element into the consideration of the question. ...For that reason, the courts attach great weight to the surrounding circumstances of a particular transaction, because it is only natural that a taxpayer's claim regarding his intention will almost inevitably be directed to advancing his own case. He would hardly be appealing if it were not."

Regter Squires bevind gevolglik (p 72) dat, alhoewel JR se getuienis in verband met die bedoeling waarmee die aandele in Coros bekom was, betreklik oortuigend

was, 'n oorweging van al die omringende omstandighede nie die hof daarvan kon oortuig dat Binnelandse Inkomste se aanslag foutief was nie.

Die hof het onder andere bevind (pp 72-3) dat die rede wat vir die verkoop aangevoer was, naamlik dat die opbrengs uit die belegging nie aan die verwagtinge voldoen het nie, nie versoenbaar is met die ware feite nie. Coros het wel 'n goeie dividend opbrengs gelewer.

Die afleiding kan dus gemaak word dat die hofe wel 'n subjektiewe toets toepas deurdat die belastingpligtige se eie verklaringe met betrekking tot sy bedoeling oorweeg word, maar dat 'n verdere objektiewe toets toegepas word deur hierdie verklaringe te toets aan die hand van die handelinge wat normaalweg met die belastingpligtige se verklaarde bedoeling verband hou.

#### 5.4.4 Natal Estates Ltd v SIR (37 SATC 193).

Die appellant, 'n volfiliaal van 'n suiker vervaardiger, het suikerriet plantasies besit. Hierdie plantasies was gevestig op grond wat vir jare as kapitaal bates gehou was.

Die appellant het op 'n stadium verskeie plase teen 'n wins verkoop. Verskeie vervreemdings het by wyse van dorpsgebiedontwikkeling geskied. Die vraag van die hof was of hierdie winste van 'n kapitale aard was of nie.

Appèlregter Holmes het erkenning verleen (p 217) aan die belangrikheid van die belastingpligtige se bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins. Hy wys egter daarop (p 217) dat die bedoeling van die belastingpligtige nie 'n eksklusiewe

beslissende faktor is nie en dat daar nie 'n definitiewe toets is wat in alle gevalle toegepas kan word ten einde die aard van die wins te beoordeel nie.

Die howe se benadering by die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins word in die volgende klassieke woorde van Appèlregter Holmes weerspieël (p 230):

"In deciding whether a case is one of realizing a capital asset or of carrying on a business or embarking upon a scheme of selling land for profit, one must think one's way through all of the particular facts of each case. Important considerations include, inter alia, the intention of the owner, both at the time of buying the land and when selling it (for his intention may have changed in the interim); the objects of the owner, if a company; the activities of the owner in relation to his land up to the time of deciding to sell it in whole or in part; the light which such activities throw on the owner's ipse dixit as to intention; where the owner subdivides the land, the planning, extent, duration, nature, degree, organization and marketing operations of the enterprise; and the relationship of all this to the ordinary commercial concept of carrying on a business or embarking on a scheme for profit. Those considerations are not individually decisive and the list is not exhaustive. From the totality of the facts one enquires whether it can be said that the owner had crossed the Rubicon and gone over to the business, or embarked upon a scheme, of selling such land for profit, using his land as his stock in trade."

Hierdie beslissing toon duidelik dat die hof 'n objektiewe benadering volg deurdat die belastingpligtige se verklarings aangaande sy bedoeling gemeet word aan die

hand van die handeling wat normaalweg daarmee verband hou sowel as die handeling wat normaalweg met 'n skema van winsbejag verband hou.

#### 5.4.5 Gevolgtrekking.

Hierdie ondersoek toon aan dat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaal wins in die eerste plek 'n subjektiewe toets vereis deurdat die belastingpligtige se eie verklarings aangaande sy bedoeling oorweeg moet word. Tweedens word 'n objektiewe toets toegepas deurdat die belastingpligtige se subjektiewe verklarings getoets word aan die hand van objektiewe faktore, handeling of kenmerke wat normaalweg met 'n skema van winsbejag of 'n wins van 'n inkomste aard verband hou.

## HOOFSTUK 6.

### DIE IDENTIFIKASIE VAN 'n TOELAATBARE AFTREKKING

#### 6.1 INLEIDING.

Die finale stap in die vasstelling van 'n belastingpligtige se belasbare inkomste is die verrekening van die aftrekkings wat deur die Inkomstebelastingwet toegelaat word (Silke, p 304).

Die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking is belangrik omdat geen ander aftrekkings verreken kan word nie. In die woorde van Appèlregter Centlivres (Sub-Nigel Ltd v CIR, 15 SATC 381,p 389):

"The court is not concerned with deductions which may be considered proper from an accountant's point of view or from the point of view of a prudent trader, but merely with the deductions which are permissible according to the language of the Act..."

Die Inkomstebelastingwet maak voorsiening vir toelaatbare aftrekkings deur middel van verskeie bepalings waaronder, onder andere, artikels 11 tot 19, artikel 20 en artikel 23 ingesluit word.

Die ondersoek in hierdie hoofstuk word beperk tot die klassifikasie van 'n uitgawe, as 'n toelaatbare aftrekking al dan nie, kragtens artikel 11(a) saamgelees met artikel 23(g) van die Inkomstebelastingwet.

Artikel 11(a) laat by die vasstelling van die belasbare inkomste deur 'n persoon verkry uit die beoefening van 'n bedryf in die Republiek, onkoste en verliese werklik in die Republiek aangegaan of gely by die voortbrenging van die inkomste, mits sodanige onkoste en verliese nie van 'n kapitale aard is nie, as aftrekking toe.

Artikel 23(g) verbied die aftrekking van enige geld geëis as 'n aftrekking van inkomste uit 'n bedryf verkry, wat nie geheel en al of uitsluitlik vir bedryfsdoeleindes bestee of uitgegee is nie.

Silke (pp 308-9) identifiseer sewe elemente van die algemene aftrekkingsformule soos dit in artikel 11(a), saamgelees met artikel 23(g), vervat word, naamlik:

- (a) Uitgawes of verliese;
- (b) Werklik aangegaan;
- (c) In die Republiek;
- (d) Gedurende die jaar van aanslag;
- (e) By die voortbrenging van die inkomste;
- (f) Nie van 'n kapitale aard; en
- (g) Vir bedryfsdoeleindes.

Die ondersoek in hierdie hoofstuk word verder beperk tot die bestudering van die rol wat die maatstaf van doel by die volgende twee elemente van die algemene aftrekkingsformule speel:

- (a) By die voortbrenging van inkomste; en
- (b) Vir bedryfsdoeleindes.

Die doel van hierdie hoofstuk is om die betekenis en toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking, aan die hand van die twee toetse "by die voortbrenging van die inkomste" en "geheel en al of uitsluitlik vir bedryfsdoeleindes", te ondersoek. Verder sal gepoog word om die metode wat telkens toegepas word om 'n uitgawe aan die hand van die maatstaf van doel, as 'n toelaatbare aftrekking al dan nie, te klassifiseer, te identifiseer.

## 6.2 DIE OMSKRYWING VAN DIE UITDRUKKINGS "BY DIE VOORTBRENGING VAN DIE INKOMSTE" EN "VIR BEDRYFSDOELEINDES".

### 6.2.1 By die voortbrenging van die inkomste.

Die woord "inkomste" in die uitdrukking word omskryf (Artikel 1) as bruto inkomste minus vrygestelde inkomste (Silke, p 315).

Waarnemende Regterpresident Watermeyer (Port Elizabeth Electric Tramway Co Ltd v CIR, 8 SATC 13, p 16) het die uitdrukking "by die voortbrenging van die inkomste" in die volgende woorde verduidelik:

"...income is produced by the performance of a series of acts and attendant upon them are expenses. Such expenses are deductible expenses provided they are so closely linked to such acts as to be regarded as part of the cost of performing them. ...The purpose of the act entailing expenditure

must be looked to. If it is performed for the purposes of earning income then the expenses attendant upon it is deductible."

By 'n latere geleentheid (Joffe & Co Pty Ltd v CIR, 13 SATC 354, p 357) het Hoofregter Watermeyer hierdie omskrywing verder verfyn in die volgende woorde:

"It is not enough that the disbursement is made in the course of, or arises out of, or is connected with the trade or is made out of the profits of the trade. It must be made for the purpose of earning the profits."

Die uitdrukking impliseer nie dat 'n uitgawe as 'n toelaatbare aftrekking kwalifiseer, slegs as dit die inkomste, of deel daarvan, van die besondere jaar van aanslag geproduseer het, nie. In Hoofregter Centlivres (Sub-Nigel Ltd v CIR, 15 SATC 381, p 394) se woorde:

"It seems to me clear on the authorities that the court is not concerned whether a particular item of expenditure produced any part of the income: what it is concerned with is whether that item of expenditure was incurred for the purposes of earning income..."

Die betekenis van die uitdrukking omsluit dus twee maatstawwe naamlik,

- (a) Die doel van die aktiwiteit waarmee die uitgawe verband hou; en
- (b) Die verwantskap tussen die inkomste produserende aktiwiteite en die besondere uitgawe.



## 6.2.2 Vir bedryfsdoeleindes.

Die uitdrukking "vir bedryfsdoeleindes" word bloot as 'n negatiewe maatreël gebruik en beteken wesenlik dieselfde as die uitdrukking "by die voortbrenging van die inkomste" soos dit in paragraaf 6.2.1 bespreek is (Port Elizabeth Electric Tramway Co Ltd v CIR, 8 SATC 13, p 16).

## 6.3 DIE BETEKENIS VAN DOEL BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'n TOELAATBARE AFTREKKING.

Dit is noodsaaklik om die betekenis van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking te begryp. Met die ondersoek in hierdie paragraaf sal gepoog word om, met verwysing na hoofstuk twee, die betekenis van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking vas te stel.

Dat daar wel onsekerheid met betrekking tot die betekenis van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking bestaan, ly geen twyfel nie. Swersky erken in 'n artikel (Expenditure and losses wholly and exclusively laid out for the purposes of trade, (1986) 1 SATJ 250) dat hierdie onsekerheid tot verskeie probleme met die toepassing van die bepalings van artikel 11(a) en artikel 23(g) lei.

Ook Peart (Peart RH, The general deduction formula: Manifest confusion or settled law?, (1986) 1 SATJ 231) wys op die problematiek rondom die toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking. In sy woorde (p 235):

"However, Schreiner JA demonstrated in this short statement that he was confusing principles which had correctly been kept discrete in the Port Elizabeth Electric Tramways and New State Areas cases, namely, the purpose of the expenditure and the closeness of the connection between the expenditure and the income-earning operation. ...the judge also added a new dimension, namely, the 'effect' of the expenditure. This was presumably introduced because he considered that what the expenditure (or rather the transaction giving rise to the expenditure) actually achieves must be the ultimate determinant of its nature, since an intended result is not necessarily what is objectively attained."

Selfs in Engeland word soortgelyke probleme rondom die toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking ondervind (Grout V, "Wholly and exclusively" and duality of purpose, 1979 BTR 44, p 46).

Ten einde die ondersoek uit te voer is 'n ontleding van die hofbeslissing, waar die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking toegepas is, noodsaaklik.

### 6.3.1 Motief.

Die eerste moontlike betekenis wat aan die maatstaf van doel, wanneer dit by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking toegepas word, toegedig kan word, is die betekenis van die woord "motief" in die enger sin van beweegrede of dryfveer. Met ander woorde, die vraag is of die toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking, 'n ondersoek na die belastingpligtige se motief vereis.

Swersky (p 250) illustreer die probleem in die volgende woorde:

"If a taxpayer engages in the import/export business because he enjoys travel or has children in an overseas country whom he wishes to visit, he will not be relieved from taxation on the profits earned in the business. Will the taxpayer be deprived of the right to deduct his expenses? When he visits an overseas country to purchase goods, is he doing so wholly and exclusively for the purposes of trade? Is his ulterior motive of no importance for the tax consequences? If a commercial traveller has the choice of visiting his customer in a distant town using a bus or a company car, the fact that he prefers the comfort of the latter will, on the current practice of Inland Revenue, hardly detract from his right to claim the expenses of the trip. If a company chooses to acquire a Mercedes rather than a Mini Minor, although the latter might have been adequate, it is apparently not the practice of the Inland revenue to disallow a portion of the expense, even though the motive may well have been the additional pleasure which the more expensive item appears to give some people."

Silke gee sy siening in verband met hierdie probleem soos volg weer (pp 331-2):

"Many items of expenditure are laid out with mixed motives. For example, professional men and businessmen incur expenses on motorcars used both for business and for pleasure. A taxpayer who carries on more than one trade might incur a lump-sum expenditure for the benefit of his different trades. A company might pay remuneration to its directors, only portion of which the Commissioner considers has been laid out for the purpose of earning income. The correct accountancy and business approach would be

to apportion such expenditure on a reasonable basis and to deduct from income only that part that relates to the earning of income."

#### 6.3.1.1 IBS 734 (18 SATC 202).

Die appellant het 'n buitelandse reis saam met sy vrou onderneem met die doel om 'n bul in Switserland aan te koop. Die onderhandelinge met betrekking tot die aankoop het ongeveer 22 dae geduur. Nadat die koop afgehandel was, het die appellant en sy vrou 'n kort vakansie in Engeland en die res van Europa geniet.

Die uitgawes wat die appellant in verband met die buitelandse reis aangegaan het, het 'n totaal van tussen R1 500 en R2 000 beloop. Van hierdie bedrag het die appellant 'n bedrag van R337, wat met die koop van die bul verband gehou het, as aftrekking geëis.

Binnelandse Inkomste het aangevoer dat die bedrag nie as aftrekking toegelaat kan word nie omdat die appellant die bedrag met gemengde motiewe aangegaan het. Hierdie argument is gebaseer op die uitspraak in IBS 698 (17 SATC 97) waarin Price tot die volgende gevolgtrekking gekom het (p 98):

"Where some of the money is expended for a dual purpose and one of those purposes would not qualify the expenditure for deduction from income for tax purposes, it seems that no portion of the amount expended may be deducted."

Onder kruisverhoor het die appellant getuig dat hy die hele reis onderneem het met die doel om 'n bul te koop en om vakansie te hou.

Regter Newton Thompson het die argument van Binnelandse Inkomste ondersteun en gevolglik beslis dat die aftrekking wat die appellant geëis het, nie as toelaatbare aftrekking kwalifiseer nie.

Dit blyk dus dat motiewe soos welwillendheid, plesier, ensovoorts wel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking oorweeg moet word.

Dit blyk uit hierdie beslissing dat die belastingpligtige se motief, in die sin van beweegrede of dryfveer, wel by die toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking, oorweeg moet word.

#### 6.3.1.2 CoT v BSA Co Investments Ltd (28 SATC 1).

Die respondent maatskappy is opgerig met die uitdruklike oogmerk om met beleggings en sekuriteite handel te dryf.

Die respondent maatskappy het 'n pakket beleggings vanaf sy houermaatskappy bekom. Die beweegrede vir hierdie verkryging was om sy houermaatskappy in staat te stel om sekere belastingvoordele te benut. Sekere lenings was by die beleggings ingesluit wat vanaf die houermaatskappy bekom is. Hierdie lenings kon op geen stadium teen 'n wins van die hand gesit word nie.

Namens die Kommissaris is aangevoer dat die koste van die lenings nie geheel en al of uitsluitlik vir bedryfsdoeleindes aangegaan was nie. Hierdie submitisie was gebaseer op die argument dat die lenings met gemengde bedoelings bekom is, en dat die oogmerk om sy houermaatskappy te bevoordeel, die aftrekking van die koste van die lenings verhoed het.

Die vraag van die hof is deur Hoofregter Beadle soos volg gestel (p 5):

"The issue here turns on the proper construction to be placed on the words 'purposes of his trade'... Does the word 'purposes' there include the 'motive' which induced the trader to buy his stock-in-trade, or is it confined to the 'use' to which that stock-in-trade is to be put after it has been bought?"

Hoofregter Beadle soek ondersteuning vir sy argument uit die beslissing in *Umtali Finance Pty Ltd v CoT* (24 SATC 680) waarin Hoofregter Clayden beslis het dat:

"The cost of buying the shares was an expense incurred in the production of that income, or for the purposes of its trade, whatever the ulterior motive of that trade may be."

Hy argumenteer die dispuut, met verwysing na Hoofregter Clayden se beslissing, in die volgende woorde (p 6):

"That dictum lends support to the view that the motive for the trade is immaterial if the goods are genuinely purchased as stock-in-trade. If the motive why a trader purchased his particular stock from a particular wholesaler was a relevant factor to be taken into account in deciding whether or not the purchase price of the stock was a deductible expense, there would be no end to the inquiry. There are so many different reasons which motivates traders in buying from particular sources of supply. A trader might buy from one particular wholesaler because that wholesaler always makes him personally a handsome present at Christmas. He might buy from

another because that seller is a friend of the family's and a trader might buy stock-in-trade that he might not otherwise have wished to purchase at all simply because he wants to aid a friend of his who is in straitened financial circumstances."

Hoofregter Beadle kom gevolglik tot die volgende gevolgtrekking (p 6):

"I do not think that the legislature could ever have intended that the trader's motives for buying his stock-in-trade should be a factor to be taken into account in determining his income, because if this were so, the Commissioner of Taxes would, in effect, be dictating to the trader as to how he should run his business and this is not one of the Commissioner's functions. So long as the goods purchased are goods which form part of a trader's normal stock-in-trade and are purchased for the purposes of being disposed of in the course of his normal trade, the motives which prompted the trader to purchase that stock-in-trade are irrelevant..."

Dit blyk dat Hoofregter Beadle 'n onderskeid maak tussen die objektief bepaalde doel of oogmerk van die belastingpligtige en sy subjektiewe motief of beweegrede. Volgens Hoofregter Beadle is die subjektiewe motief of beweegrede irrelevant by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking (Swersky, p 253).

Hierdie beslissing lei dus tot die gevolgtrekking dat die betekenis van doel by die klassifikasie van uitgawes nie dieselfde betekenis as motief, in die enger sin van beweegrede of dryfveer, het nie.

### 6.3.1.3 CIR v Pick 'n Pay Wholesalers Pty Ltd (49 SATC 132).

Gedurende April 1977 het die respondent maatskappy (Pick 'n Pay) homself verbind tot 'n skenking van R500 000 aan die Stedelike Stigting. Hierdie bedrag sou in vyf gelyke jaarlikse paaiemente betaal word. Gedurende die 1978 jaar van aanslag het Pick 'n Pay die eerste R100 000 as 'n toelaatbare aftrekking geëis. Volgens Pick 'n Pay het die betaling die koste van advertensie verteenwoordig.

Pick 'n Pay dryf handel as 'n kleinhandelaar deur middel van supermarkte in die Wes en Oos Kaap, Natal en die Vrystaat. In die Transvaal het Pick 'n Pay geassosieerde maatskappye gehad wat saam die Pick 'n Pay-groep gevorm het.

Pick 'n Pay hou sy naam op 'n konstante grondslag voor die publiek deur middel van volgehoue en intensiewe bemarkingsveldtogte. Hierdie bemarkingsveldtogte is as 'n noodsaaklike element van die besigheid se sukses beskou.

Pick 'n Pay was altyd besorg oor sy openbare aansien as "die verbruiker se kampioen" en as 'n maatskappy wat besorg is oor sy sosiale verantwoordelikhede teenoor die gemeenskap.

Die normale bemarkingsveldtogte deur Pick 'n Pay is in drie kategorieë verdeel, naamlik, daaglikse advertensie in verband met goedere en pryse, advertensie van spesiale geleenthede en indirekte bemarking deur die pers en ander media.

Volgens Waarnemende Appèlregter Nicholas is die skenking 'n goeie voorbeeld van indirekte bemarking (p 145).



Een van die getuies is onder kruisverhoor uitgevra oor die motief vir die skenking, waarop hy soos volg geantwoord het (pp 145-6):

"Well, the mainspring behind the idea was Mr Ackerman and we discussed the matter at Board level and its possibilities and we decided to go ahead and make this contribution as a business exercise. ...We would, if handled correctly, get a great deal of publicity out of it."

Die publisiteit wat uit die skenking verkry is, het 'n merkbare invloed op die groep se omset vir verskeie maande gehad.

Volgens Waarnemende Appèlregter Nicholas, wat die meerderheidsuitspraak gelewer het, was dit slegs nodig om die toelaatbaarheid van die skenking te toets aan die vraag of dit geheel en al of uitsluitlik vir bedryfsdoeleindes bestee is (p 147). Hy verduidelik die betekenis van die uitdrukking "geheel en al of uitsluitlik vir bedryfsdoeleindes" soos volg (p 148):

"The answer is provided by the analysis of similar words in the judgement of Romer LJ in *Bentleys, Stikes and Lowless v Beeson* (1952) 33 TC 491 (CA) at 503-4:

'The relevant words...- "wholly and exclusively laid out or expended for the purposes of the ... profession" - appear straightforward enough. It is conceded that the first adverb - "wholly" - is in reference to the quantum of the money expended and has no relevance to the present case. The sole question is whether the expenditure in question was "exclusively" laid out for business purposes, that is: What was the motive or object in the mind of the

two individuals responsible for the activities in question? It is well established that the question is one of fact: and again, therefore, the problem seems simple enough. The difficulty, however, arises, as we think, from the nature of the activity in question. Entertaining involves inevitably the characteristic of hospitality: giving to charity or subscribing to a staff pension fund involves inevitably the object of benefaction: an undertaking to guarantee to a limited amount a national exhibition involves inevitably supporting that exhibition and the purposes for which it has been organised. But the question in all such cases is: Was the entertaining, the charitable subscription, the guarantee, undertaken solely for the purposes of business, that is, solely with the object of promoting the business or its profiteering capacity? It is, as we have said, a question of fact. And it is quite clear that the purpose must be the sole purpose. The paragraph says so in clear terms. If the activity be undertaken with the object both of promoting business and also with some other purpose, for example, with the object of indulging an independent wish of entertaining a friend or stranger or of supporting a charitable or benevolent object, then the paragraph is not satisfied though in the mind of the actor the business motive may be predominate. For the statute so prescribes. Per contra, if, in truth, the sole object is business promotion, the expenditure is not disqualified because the nature of the activity necessarily involves some other result, or the attainment or furtherance of some other objective, since the latter result or objective is necessarily inherent in the act.'

In a comment on this judgement in *Bowden v Russel & Russel* (1965) 42 TC 301 (Ch) at 306, Pennycuick J said:

'...As appears from that judgment it may often be difficult to determine whether the person incurring the expense has in mind two distinct purposes, or a single purpose which will or may produce some secondary consequences. But once it is found that the person has a distinct purpose other than that of enabling him to carry on and earn profits in his trade or profession (the statute) prohibits deduction of the expense.' In his speech in *Mallalieu v Drummond* (1983) 2 All ER 1095 (HL) Lord Brightman said at 1100 a-d that the distinction between the object of the expenditure and its effect was basic:

"The object of the taxpayer in making the expenditure must be distinguished from the effect of the expenditure. An expenditure may be made exclusively to serve the purposes of the business, but it may have a private advantage. The existence of that private advantage does not necessarily preclude the exclusivity of the business purposes."

Waarnemende Appèlregter Nicholas kom, derhalwe, tot die gevolgtrekking (p 149) dat Pick 'n Pay in terme van sy bewyslas enige ander doel, anders as vir bedryfsdoeleindes, moet uitsluit. In die geval van die saak onder oënskou moet 'n filantropiese doel uitgesluit word.

Namens Pick 'n Pay is aangevoer (p 149) dat die skenking bloot 'n voertuig was waarmee die publisiteit vir wins uitgebuit is en dat die voordeel vir die Stedelike Stigting bloot toevallig was. Die argument was dat die liefdadigheid die gevolg van die skenking was maar dat die bevordering van die besigheid die enigste doel was.

Ten einde vas te stel of Pick 'n Pay 'n filantropiese doel met die skenking gehad het, het Waarnemende Appèlregter Nicholas na 'n berig oor die perskonferensie tydens die oorhandiging van die skenking verwys (p 151):

"According to the report in The Argus, Mr Justice Steyn described the donation as Pick 'n Pay's 'wonderful contribution'. Mr Ackerman had emphasized to him that he believed that this was an investment in the future of a stable South Africa, and had also emphasized how essential it was that the private sector should make its contribution to the solution of our vexed urban problems. Mr. Justice Steyn trusted that Mr Ackerman's magnificent example would act as a stimulus and an inspiration to other organisations and individuals."

Na aanleiding van hierdie berig kom Waarnemende Appèlregter Nicholas tot die gevolgtrekking (p 151) dat die skenking as "an act of disinterested benevolence" aangebied is. Volgens hom het Pick 'n Pay dus 'n filantropiese doel van liefdadigheid met die skenking gehad.

Waarnemende Appèlregter Nicholas het die argument dat die skenking, 'n blote "cynical ploy to trade on the charitable sentiments of the community" ten einde Pick 'n Pay se besigheid te bevorder was, onaanvaarbaar gevind (p 151). Hy was van mening dat dit nie met 'n maatskappy, wat besorg is oor mense en oor sy sosiale verantwoordelikhede teenoor die gemeenskap, vereenselwig kan word nie.

Gevolgtrek beslis Waarnemende Appèlregter Nicholas dat Pick 'n Pay nie die bewyslas gekwyt het nie, deurdat hy nie op 'n oorwig van waarskynlikhede aan-

getoon het dat die skenking nie 'n filantropiese doel sowel as 'n besigheids doel gehad het nie.

Appèlregter Nestadt, wat die minderheidsuitspraak gelewer het, het egter tot 'n ander gevolgtrekking gekom. Hy het die probleem soos volg omskryf (p 152):

"The issue is whether respondent established that the so-called donation was made exclusively for the purposes of trade, ie that its sole object was the acquisition of what has been referred to as indirect advertising with a view to the promotion of its image."

Hy het die probleem op die volgende grondslag benader (p 152):

"In judging this the following must be born in mind. The test is subjective. The inquiry does not relate to the effect of the disbursement (*Mallalieu v Drummond (Inspector of Taxes)* [1983] 2 All ER 1095 (HL) at 1100a). As stated by Lord Summer in *Usher's Wiltshire Brewery Ltd v Bruce* 1915 AC 433 at 469-470:

"Where the whole and exclusive purpose of the expenditure is the purpose of the expender's trade, and the object which the expenditure serves is the same, the mere fact that to some extent the expenditure ensures to a third party's benefit... cannot in law defeat the effect of the finding as to the whole and exclusive purpose". Such benefit would, in the words of Pennyquick J in *Bowden (Inspector of Taxes) v Russel & Russel* [1965] 2 All ER 258 (Ch D) at 263D, be a secondary (and, I would add, irrelevant) consequence. As appears from the judgement of Romer LJ in *Bentleys, Stokes*

getoon het dat die skenking nie 'n filantropiese doel sowel as 'n besigheids doel gehad het nie.

Appèlregter Nestadt, wat die minderheidsuitspraak gelewer het, het egter tot 'n ander gevolgtrekking gekom. Hy het die probleem soos volg omskryf (p 152):

"The issue is whether respondent established that the so-called donation was made exclusively for the purposes of trade, ie that its sole object was the acquisition of what has been referred to as indirect advertising with a view to the promotion of its image."

Hy het die probleem op die volgende grondslag benader (p 152):

"In judging this the following must be born in mind. The test is subjective. The inquiry does not relate to the effect of the disbursement (*Mallalieu v Drummond (Inspector of Taxes)* [1983] 2 All ER 1095 (HL) at 1100a). As stated by Lord Summer in *Usher's Wiltshire Brewery Ltd v Bruce* 1915 AC 433 at 469-470:

"Where the whole and exclusive purpose of the expenditure is the purpose of the expender's trade, and the object which the expenditure serves is the same, the mere fact that to some extent the expenditure ensures to a third party's benefit... cannot in law defeat the effect of the finding as to the whole and exclusive purpose". Such benefit would, in the words of Pennyquick J in *Bowden (Inspector of Taxes) v Russel & Russel* [1965] 2 All ER 258 (Ch D) at 263D, be a secondary (and, I would add, irrelevant) consequence. As appears from the judgement of Romer LJ in *Bentleys, Stokes*

and *Lowless v Beeson (Inspector of Taxes)* [1952] 2 All ER 82 (CA) at 84G-85B, the difficulty in the present type of case is that there is unavoidably and inevitably present the intention to benefit the donee; it is inherent in the activity in question. But that does not per se disqualify or preclude the expenditure from having been incurred with the sole object of promoting trade. For, as the learned judge observes (at 85G):

"(O)therwise it would follow that all entertaining expenses, all charitable donations, would be necessarily excluded." This is not so."

Volgens Appèlregter Nestadt het 'n persoon gemengde oogmerke wanneer 'n doelbewuste, onafhanklike of afsonderlike sekondêre motief die uitgawe geïnspireer het (p 152).

Nadat hy die getuienis oorweeg het, kom Appèlregter Nestadt tot die volgende gevolgtrekking (p 155):

"Whatever the subordinate and private or personal objective of Mr Ackerman may have been, from respondent's point of view it discharged the onus of proving that the donation was actuated purely by commercial motives; its purpose in benefiting the Urban Foundation was not an independent or distinct one; it was purely a means to an end, viz, to acquire indirect advertising in the form of favourable publicity; the latter was, in reality its sole aim; the expenditure was entirely divorced from the element of charity for charity's sake. This, in substance, is what the Special court found and, for the reasons stated, I agree with it."

Alhoewel beide regters die probleem in die saak in feitlik dieselfde woorde omskryf het en ook op feitlik dieselfde grondslag benader het, het hulle egter tot verskillende gevolgtrekkings gekom. Volgens Emslie (*Is generosity a bar to tax deductibility?*, (1988) 105 SALJ 214, p 216-7) is die rede hiervoor dat die minderheidsuitspraak die gedagtegang van Ackerman onderskei het van die gedagtegang van die direksie van Pick 'n Pay. Emslie is van mening (p 217) dat hierdie onderskeiding korrek is en dat dit op die swakheid in die meerderheidsuitspraak dui (p 218).

Emslie kritiseer ook die meerderheidsuitspraak op een verdere aspek (p 218):

"Nicholas AJA's implication that in order to be deductible the donation would have to be 'a cynical ploy to trade on the charitable sentiments of the community, in order to promote the naked business advantage of Pick 'n Pay', with respect, seems moralistic and implies that it would somehow be blameworthy for a company to enhance its business at the same time as it benefited the community. A seasoned businessman, unaccustomed to the rarefied atmosphere of the Appellate Division, might in contrast regard the enhancement of his business as a requirement of any act of business generosity."

Emslie doen derhalwe aan die hand dat die minderheidsuitspraak meer aanvaarbaar is as die meerderheidsuitspraak (p 219).

Welke beslissing ookal meer aanvaarbaar as die ander is, blyk dit duidelik uit elkeen se beredenering dat die beweegrede of dryfveer wat die belastingpligtige se handeling inspireer wel oorweeg moet word by die toepassing van die maat-



staf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking. Hierdie afleiding volg uit Waarnemende Appèlregter Nicholas se oorweging van Pick 'n Pay se besorgdheid oor die gemeenskap (p 151) en Appèlregter Nestadt se gevolgtrekking dat (p 152):

"There will, in these circumstances, only be a dual purpose where there exists a deliberate and independent or distinct secondary motive which inspired the expenditure; as it has been called, a private purpose."

Emslie (p 220) doen aan die hand dat:

"It is possible to distinguish between a desired effect which motivates an expenditure and a desired effect which, although desired, does not motivate the expenditure. Where a desired non-business effect is present, one can ask the following question: would the expenditure have been incurred if the non-business effect were not present? If the answer is in the affirmative, this indicates that it was some other desired effect which motivated the expenditure, and this is surely sufficient for the purposes of s 23(g). If the answer is in the negative, then it cannot be said that the expenditure was laid out wholly and exclusively for the purposes of trade, and there can be no tax deduction. In other words, s 23(g) requires that a business motive be the sine qua non of the expenditure. ...Purpose, which is governed by s 23(g), should be taken to mean motivating desired effect,..."

Wanneer die meerderheidsuitspraak in hierdie saak met die beslissing in CoT v BSA Co Investments Ltd (28 SATC 1), wat in paragraaf 6.3.1.2 bespreek is, vergelyk word, blyk dit duidelik dat die twee beslissings nie met mekaar versoenbaar

is nie. Gebaseer op die beslissing in laasgenoemde saak behoort die hof in die saak van Pick 'n Pay tot die gevolgtrekking gekom het dat die koste wat met die in direkte bemerking verband gehou het 'n toelaatbare aftrekking is en dat die filantropiese motiewe, as daar sulke motiewe teenwoordig was, irrelevant is by die vraag of dit aftrekbaar is al dan nie.

Die twee beslissings kan moontlik gerekonsilieer word deur dit van mekaar te onderskei op grond van die feit dat die saak van BSA Co Investments Ltd onder die Rhodesiese belastingreg beslis moes word terwyl die saak van Pick 'n Pay onder die Suid Afrikaanse belastingreg beslis moes word. Die gevolg van so 'n onderskeiding is dat die beslissing in die Pick 'n Pay saak vir doeleindes van die Suid Afrikaanse belastingreg geld en die saak van BSA Co Investments Ltd dus nie in Suid Afrika gehandhaaf kan word nie. Dit word aan die hand gedoen dat so 'n onderskeiding nie suiwer is nie en dat die oplossing van die probleem vanuit 'n ander oogpunt benader moet word.

Ten einde sy benadering, dat die motief wat 'n transaksie inspireer irrelevant is by die vraag of dit 'n toelaatbare aftrekking is al dan nie, te regverdig steun Hoofregter Beadle op die beslissing van Hoofregter Clayden in *Umtali Finance Pty Ltd v CoT* (24 SATC 680).

Die feite in die Umtali saak was kortliks dat die Umtali 'n handelaar in beleggings was. Umtali het sekere aandele gekoop en verkoop aangesien hy as gevolg daarvan sekere belastingvoordele kon benut. Die metode wat deur Umtali gevolg is, het daarop neergekom dat hy die beherende belange in sekere maatskappye, wat oor fondse beskik het om dividende uit te keer, bekom het, daarna gesorg

het vir die uitkeer van dividende en dan die aandele weer teen 'n verlies verkoop het. Die dividende wat deur Umtali ontvang is, was vrygestel van belasting.

Oor die aftrekbaarheid van die koste van die aandele het Hoofregter Clayden die volgende gesê (p 684):

"The cost of buying the shares was an expense incurred in the production of income, or for the purposes of its trade, whatever the ulterior object of that trading might be."

Hieroor sê Hoofregter Beadle (p 6):

"This dictum lends support to the view that the motive for the trade is immaterial..."

Hoofregter Clayden het sy beslissing gebaseer op die volgende aanhalings uit 'n Engelse saak, Griffiths v JP Harrison (Watford) Ltd waarvan die feite wesenlik dieselfde was en wat op daardie stadium nog nie gerapporteer was nie (p 685):

"No doubt many observations that have been made alio intuitu will be found to the effect that trade is carried on with a view to a profit. But this proposition is not universally true, nor can it be tested merely by ascertaining the difference between the purchase price (or it may be the manufacturing cost) of an article and the selling price of that article. For a dealer may seek his profit, if a profit is essential, otherwise than by an enhanced price upon a resale, as by a declaration of a dividend, a repayment upon a reduction of capital or upon a liquidation of the company whose shares he has bought.

It appears to me to be wholly immaterial, ...what may be the fiscal result or the ulterior fiscal object of the transaction, ..."

en ook (p 685-6):

"It has not been and could not be suggested that the transaction of the company in the shares was a sham transaction. The company bought the shares, received a dividend, and then sold the shares. These facts seem to me to point firmly to the conclusion that the transaction was entered into as part of a trade of dealing in shares... The inherent nature of the transaction suggests a trading operation. It is said, however, that the inherent nature of the transaction becomes altered by virtue of the objective of the transaction. It is said that the company embarked on a dividend-stripping operation and that accordingly the transaction should not be regarded as a trading transaction, but a fiscal transaction. ...it seems to me that a trading transaction does not cease to be such merely because it is entered into in the confident hope that, under existing state of the law, some fiscal advantage will result. In judging as to the essential nature of the transaction it will often be relevant and of assistance to consider the objects and intentions which are the inspiration of the transaction."

Hoofregter Clayden kom gevolglik tot die volgende gevolgtrekking (p 690-1):

"The Watford case shows that transactions of this sort are trading transactions. For the reasons I have given I consider that the loss on the purchase price of the shares was expenditure wholly incurred for the purposes of that trade."

Dit word met respek aan die hand gedoen dat die beslissing van Hoofregter Clayden nie suiwer is nie. In die eerste plek baseer hy sy beslissing op beginsels wat nie betrekking het op die probleem van die saak nie. Die Watford saak het aangetoon dat die motief wat 'n belastingpligtige se handeling inspireer nie relevant is by die vraag of hy 'n besigheid dryf of nie (Hierdie aspek word in Hoofstuk 4 bespreek). Hoofregter Clayden steun hierop om te besluit dat die motief wat 'n belastingpligtige se handeling inspireer ook nie relevant is by die vraag of die uitgawe aangegaan is by die voortbrenging van inkomste, nie. Dit is duidelik dat die twee maatstawwe nie met mekaar verband hou nie en Hoofregter Clayden se steun op die beslissing in die Watford saak is dus onbegryplik.

In die saak van CIR v Nemojim (45 SATC 241) het Appèlregter Corbett die volgende gesê oor die beslissing in die Umtali saak (p 264):

"I have carefully considered the Umtali decision. In so far as it deals with issues similar to those arising in this case, I am, with respect, not persuaded by it..."

Dit is dus duidelik dat die beslissing van Hoofregter Beadle in die BSA Co Investments Ltd saak, gebaseer is op 'n foutiewe beslissing deur Hoofregter Clayden in die Umtali saak. Dit word dus aan die hand gedoen dat die beslissing deur Beadle nie goeie gesag is om tot die gevolgtrekking te kom dat, die toepassing van die maatstaf van doel, by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking, 'n oorweging van die belastingpligtige se motief in die sin van beweegrede of dryfveer vereis, nie.

Hierdie submitisie word versterk deurdat Appèlregter Corbett in die saak van De Beers Holdings Pty Ltd V CIR (47 SATC 229) die beslissing in die saak van BSA Co Investments Ltd sonder kritiek aangehaal het, maar die feite van die saak onderskei het van die feite waaroor hy moes beslis. Die saak word in paragraaf 6.3.1.6 bespreek.

Oor die relevansie van 'n belastingpligtige se motief of beweegrede by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking aan die hand van die vraag of dit by die voortbrenging van die inkomste en geheel en al vir bedryfsdoeleindes aangegaan is, kom Swersky tot die volgende gevolgtrekking (p 259):

"Where a taxpayer carries out a bona fide business transaction which, objectively viewed, may be regarded as being in the ordinary course of his business, the fact that he has an ulterior purpose or motive will apparently not debar his right to claim a deduction. However, where the profit motive is absent and where an ulterior motive or purpose is known or suspected and the transaction is not adequately explained by the taxpayer, expenditure on a purchase of what superficially appears to be trading stock, objectively viewed as being unusual or extraordinary, and therefore not in the ordinary course of business will apparently be refused deductibility when a loss results."

#### 6.1.3.4 CIR v Van der Walt (48 SATC 104).

Van der Walt was 'n dosent in die Regte en Filosofie verbonde aan 'n Universiteit. Vir die 1984 jaar van aanslag het hy sekere uitgawes, wat verband gehou het met

die instandhouding van 'n studeerkamer by sy privaatwoning, as aftrekking by die vasstelling van sy belasbare inkomste geëis

Van der Walt het aangevoer dat dit vir doeleindes van die uitvoering van sy pligte as dosent, noodsaaklik vir hom was om 'n studeerkamer by sy privaatwoning aan te hou. Hy het getuig dat hy die enigste kantoor wat by die universiteit beskikbaar was met ander kollegas moes deel. Hy het ongeveer 3 uur per dag vir drie dae per week by hierdie kantoor gewerk. Die res van sy tyd het hy aan lesings en werk by sy studeerkamer bestee. Volgens 'n beraming het hy meer as 50% van sy werkstyd in die studeerkamer bestee. Sy pligte as dosent het die voorbereiding van lesings ingesluit en ook vereis dat hy na-ure beskikbaar moes wees vir konsultasie met studente. Sy diensvoorwaardes het ook vereis dat hy ongeveer 50% van sy tyd aan navorsing moes spandeer. Hy het die studeerkamer vir al hierdie aktiwiteite gebruik.

Die probleem met die toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking, kragtens artikel 11(a) saamgelees met artikel 23(g), in hierdie omstandighede word deur Emslie (Certain aspects of the general deduction formula in the light of CIR v Van der Walt, (1987) 26 ITR 19) soos volg omskryf:

"The interpretation of these propositions where the position of salaried employees is concerned has, however, been the subject of some controversy. Let us take the example of Mr X who earns a fixed salary of R36 000 per annum, and who - motivated by diligence and a desire to do his job to the best of his ability - takes work home and incurs certain voluntary expenses as a result. ...If Mr X is asked whether the expenses he incurs voluntary

are 'in the production of income' the chances are that he will say yes since they form part of the activities which give rise to his salary. Asked the same question, the Receiver of Revenue is likely to ... answer no."

In die saak onder oënskou is daar namens Binnelandse Inkomste aangevoer dat die toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking, in die omstandighede van die saak, vereis dat die belastingpligtige se diensvoorwaarde des 'n plig op hom moet lê om 'n studeerkamer aan te hou voordat die uitgawes wat daarmee verband hou as aftrekking toegelaat kan word. Hierdie argument word ondersteun deur die beslissing in IBS 720 (17 SATC 474) waarin Regter Ogilvie Thompson, in soortgelyke omstandighede, beslis het dat die dosent se navorsingsaktiwiteite nie verband hou met sy professionele pligte nie.

Waarnemende Regterpresident Eloff se reaksie hierop was soos volg (p 109):

"Volgens my mening het die las wat die belastingpligtige gehad het om die Spesiale Hof te oortuig dat die betrokke uitgaaf by die voortbrenging van inkomste aangegaan is, nie geveer dat hy moet toon dat hy 'n spesifieke kontraktuele verpligting gehad het om 'n studeerkamer aan te hou nie. Dit was voldoende indien hy kon bewys dat ten einde sy deel van die diensooreenkoms na te kom dit vir hom nodig was om 'n studeerkamer aan te hou..."

Volgens Waarnemende Regterpresident Eloff bestaan daar 'n genoegsame noue verband tussen die uitgawe en die voortbrenging van inkomste indien die



belastingpligtige kan aantoon dat hy die betrokke uitgawe bona fide aangegaan het vir die meer doeltreffende nakoming van sy dienspligte (p 109-110).

In die lig van die probleemstelling van Emslie en die beslissing deur Waarnemende Regterpresident Eloff in hierdie saak, kan die afleiding gemaak word dat die toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking wel 'n oorweging van die belastingpligtige se motief in die sin van beweegrede of dryfveer vereis.

#### 6.3.1.5 Sub-Nigel Ltd v CIR (15 SATC 381).

Die appellant het 'n goudmyn bedryf en het 'n praktyk gehad om versekeringspolisse uit te neem om skade in die geval van 'n brand te dek.

Die versekering teen verliese van netto winste is uitgeneem om die maatskappy in staat te stel om 'n konstante dividend uitkeringskoers te handhaaf.

In die geval van 'n staking van mynbou-aktiwiteite, in die geval van 'n brand, is dit steeds vir die maatskappy noodsaaklik om voort te gaan om essensiële dienste te verskaf en om mynboutoerusting te onderhou.

Die appellant het geen eise kragtens die polisse teen die versekeraar ingestel nie.

Die premies wat ingevolge die polisse betaal is, is deur die appellant as aftrekking by die vasstelling van sy belasbare inkomste geëis.

Appèlregter Centlivres het sy uitspraak met die volgende verduideliking begin (p 389):

"At the outset it must be pointed out that the Court is not concerned with deductions which may be considered proper from an accountant's point of view or from the point of view of a prudent trader, but merely with the deductions which are permissible according to the language of the Act. In the present case it may be conceded that it would be in accordance with sound business principles for the Company to deduct the amount of the premiums paid by it in order to arrive at its nett profits. This consideration is, however, irrelevant: the only relevant matters in the case are the provisions of the Act which deal with permissible and non-permissible deductions."

Appèlregter Centlivres beslis dat die konserwatiewe motiewe van die handelaar nie by die klassifikasie van die uitgawe in ag geneem kan word nie. Alhoewel hy nog nie die toelaatbaarheid van die uitgawes toets aan die hand van die vraag of dit by die voortbrenging van die inkomste aangegaan is nie, stel hy dit onteenseglik dat die motief van die belastingpligtige, in die sin van beweegrede of dryfveer, irrelevant is by die klassifikasie van die uitgawe.

Die afleiding kan dus gemaak word dat die betekenis van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking nie dieselfde betekenis het as die begrip motief, in die sin van beweegrede of dryfveer, nie.

#### 6.3.1.6 De Beers Holdings Pty Ltd v CIR (47 SATC 229).

Die appellant is 'n aandeelhandelaar met 'n groot portefeulje genoteerde en

ongenoteerde aandele. Die appellant het, by die vasstelling van sy belasbare inkomste vir die 1979 jaar van aanslag, 'n verlies van R4 158 937, wat hy gelyk het met die verkoop van 2 aandele in 'n maatskappy (EHSA), as aftrekking geëis.

Die agtergrond feite van die transaksie kan kortliks soos volg opgesom word:

Gedurende 1967 is 'n ooreenkoms met 'n ene Engelhard aangegaan waarkragtens die Anglo American Corporation, die De Beers Groep en Rand Selections Corporation Bpk sekere belange in die Engelhard groep van maatskappye sou bekom. As gevolg van hierdie ooreenkoms het die appellant, Anglo American Corporation en Rand Selections Corporation Bpk 659 940 gewone 'A' aandele in EHSA, in die verhouding 40:40:20 bekom.

Op hierdie stadium was dit die bedoeling van al die betrokke partye om EHSA in vrywillige likwidasië te plaas en om die opbrengs met die verkoop van die bates onder die aandeelhouers te verdeel. EHSA is gevolglik op 7 Augustus 1970 in vrywillige likwidasië geplaas.

Gedurende Maart 1971 is die 659 940 aandele in EHSA teen kosprys aan Meton Investments Edms Bpk verkoop. Die appellant, Anglo American Corporation en Rand Selections Corporation Bpk se effektiewe belange in Meton Investments Edms Bpk was ook in die verhouding 40:40:20.

Verskeie probleme is met die likwidasië van EHSA ondervind. 'n Beslissing deur die Kommissaris van Binnelandse inkomste met die strekking dat die deregistrasie van 'n maatskappy nie as 'n likwidasië vir doeleindes van paragraaf (a) van die omskrywing van 'n dividend in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet (Wet 58

van 1962) beskou word nie, het tot gevolg gehad dat die partye besluit het om EHSA uit likwidasië te haal en sekere maatreëls met die oog op 'n rekonstruksie van EHSA uit te voer voordat die maatskappy weer in likwidasië geplaas sou word.

Gedurende Januarie 1973 is EHSA uit likwidasië gehaal en op 31 Oktober 1973 is die volgende rekonstruksie uitgevoer:

- (a) 'n Dividend van R4 197 379 is uit die aandelepremiërekening betaal.
- (b) 'n Bedrag van R3 330 538 is as vermindering van die aandelekapitaal terugbetaal.
- (c) Die 5 gewone aandele, wat na die kapitaalvermindering oorgebly het, is aan die Meton Investments Edms Bpk toegeken.

Die aandeel wat deur Meton Investments Edms Bpk gehou was, is teen kosprys aan die appellant, Anglo American Corporation en Rand Selections Corporation Bpk verkoop. Die appellant het twee aandele bekom waarvoor hy R4 158 937 betaal het.

Die rede vir hierdie transaksie was dat Meton Investments Edms Bpk probleme sou ondervind met belasting op onuitgekeerde winste indien verdere dividende uit EHSA ten gunste van hom uitgekeer sou word.

Alhoewel Appèlregter Corbett die appèl op grond van ander redes van die hand gewys het, het hy die beweegrede van die transaksie, naamlik om te verhoed dat

Meton Investments Edms Bpk probleme met belasting op onuitgekeerde winste sou ondervind, nie in ag geneem nie. Hierdie versuim om die beweegrede in ag te neem lei tot die gevolgtrekking dat die toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking, nie 'n oorweging van die belastingpligtige se motief, beweegrede of dryfveer vereis nie. Die latere woorde van Appèlregter Corbett (p 260) maak so 'n gevolgtrekking twyfelagtig:

"It is true, as I have already indicated, that the absence of a profit does not necessarily exclude a transaction from being part of the taxpayer's trade; and correspondingly moneys laid out in a non-profitable transaction may nevertheless be wholly or exclusively expended for the purposes of trade within the terms of s 23(g). Such moneys may well be disbursed on grounds of commercial expediency or in order indirectly to facilitate the carrying on of the taxpayer's trade. Where, however, a trader normally carries on business by buying goods and selling them at a profit, then as a general rule a transaction entered into with the purpose of not making a profit, or in fact registering a loss, must, in order to satisfy s 23(g), be shown to have been so connected with the pursuit of the taxpayer's trade, eg on ground of commercial expediency or indirect facilitation of the trade, as to justify the conclusion that, despite the lack of profit motive, the moneys paid out under the transaction were wholly and exclusively expended for the purposes of trade."

Hierdie argument van Appèlregter Corbett stel dit duidelik dat die belastingpligtige se beweegrede ("commercial expediency") by die klassifikasie van die uitgawe, oorweeg moet word.

Hierdie beslissing lei dus tot die gevolgtrekking dat die maatstaf van doel, by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking aan die hand van die vraag of dit by die voortbrenging van die inkomste en geheel en al vir bedryfsdoeleindes aangegaan is, dieselfde betekenis as motief, in die enger sin van beweegrede of dryfveer, het.

### 6.3.2 Doel.

Die tweede moontlike betekenis wat aan die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking toegedig kan word, is die betekenis van die woord "doel" in die sin van oogmerk of doelwit. Met ander woorde, die vraag is of die toepassing van die maatstaf van doel, by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking, 'n ondersoek na die belastingpligtige se doel of oogmerk vereis.

#### 6.3.2.1 Port Elizabeth Electric Tramway Company Ltd v CIR (8 SATC 13).

Die appellant maatskappy se besigheid het aktiwiteite in verband met openbare vervoer behels. Gedurende die jaar onder appèl het een van die bestuurders van die appellant se voertuie, beheer oor die voertuig verloor terwyl dit teen 'n steil afdraende af beweeg het. Die voertuig het teen 'n gebou gebots. Die bestuurder het ernstige beserings in die ongeluk opgedoen en dit het uiteindelik sy dood veroorsaak.

Voor sy dood het die bestuurder 'n eis vir skadevergoeding kragtens die Ongevalleversekeringswet teen die appellant ingestel. Na verskeie regsdinge is die appellant deur die hof aangesê om die skadevergoeding ten bedrae van

664 pond te betaal. Die appellant het ook regskoste ten bedrae van 748 pond ten opsigte van die regsdinge betaal.

Die appellant het hierdie bedrae as aftrekking by die vasstelling van sy belasbare inkomste geëis. Die appellant het aangevoer dat die uitgawes by die voortbrenging van sy inkomste aangegaan was.

Waarnemende Regterpresident Watermeyer het die aard van die uitgawes, waarna artikel 11(a) verwys, in die volgende woorde verduidelik (p 14):

"As a very rough generalisation it may be said that, save in the case of a loan of capital, income is produced by a series of operations and transactions entered into for the purpose of manufacturing or acquiring a saleable product and thereafter selling it or by rendering services for which payment is received. In the course of such operations and transactions, expenditure and losses may be incurred and these are the expenditure and losses referred to in the section."

Oor die vraag of die skadevergoeding by die voortbrenging van die inkomste van die appellant aangegaan is, het Waarnemende Regter-president Watermeyer die volgende te sê gehad (p 16):

"...income is produced by the performance by a series of acts, and attendant upon them are expenses. Such expenses are deductible expenses, provided they are so closely linked to such acts as to be regarded as part of the cost of performing them. A little reflection will show that two questions arise (a) whether the act, to which the expenditure is attached, is performed in the production of income, and (b) whether the expenditure is linked to it

closely enough. ...The purpose of the act entailing the expenditure must be looked to. If it is performed for the purpose of earning income, then the expenditure attendant upon it is deductible."

Waarnemende Regterpresident Watermeyer verduidelik hierdie beginsel met verwysing na 'n Engelse hofsaak (Usher's Wiltshire Brewery v Bruce (1915 AC 433)) wat oor 'n soortgelyke bepaling in die Engelse Inkomstebelastingwet gehandel het. Die appellant, wat 'n brouery bedryf het, het sekere skakelhuse bekom en teen 'n lae huur verhuur met die doel om sy besigheid as brouer te verbeter. Die appellant het sekere onkoste ten opsigte van herstelwerk aangegaan en ook die munisipale heffings en versekeringspremies in verband met die skakelhuse betaal. Die saak is in die guns van die appellant beslis op grond daarvan dat die uitgawes geheel en al vir bedryfsdoeleindes bestee is. Waarnemende Regterpresident Watermeyer maak die volgende afleiding uit die beslissing (p 17):

"It will be noticed, that these expenses were all attendant upon the ownership of the houses and the acquisition of the ownership was an act done for the purpose of more efficiently selling the beer brewed by the Company. It follows that provided the act is bona fide done for the purpose of carrying on the trade which earns the income the expenditure attendant on it is deductible."

Waarnemende Regterpresident Watermeyer het die feite van die saak onder oënskou aan hierdie beginsels getoets en verskeie bevindings gemaak. Hy het, onder andere, bevind dat die indiënsneming van bestuurders 'n noodsaaklike transaksie vir die bedryf van die openbare vervoeronderneming is en dat dit die noodwendige gevolg het dat daar 'n waarskynlike aanspreeklikheid vir skadever-



goeding, as die bestuurders in die gang van hul werk beseer word, bestaan. Hy stel dit ook dat sodanige skadevergoeding in 'n sekere sin aan die bestuurder ingevolge sy diensooreenkoms verskuldig is. Hy bevind verder dat die aanspreeklikheid nie van die bedryf van die appellant se besigheid geskei kan word nie. Die hof het gevolglik tot die beslissing gekom dat die skadevergoeding wel by die voortbrenging van die inkomste aangegaan was.

Met betrekking tot die regs-koste het Waarnemende Regterpresident Watermeyer opgemerk dat die doel daarvan was om die eis vir skadevergoeding teen te staan en dat dit nie 'n handeling met die doel om inkomste voort te bring, is nie.

Dit is duidelik dat Waarnemende Regterpresident Watermeyer die maatstaf van doel, by die klassifikasie van die uitgawes, toepas deur die oogmerk van die handeling waarmee dit verband hou, te oorweeg.

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word, dat die betekenis van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking, aan die hand van die vraag of dit by die voortbrenging van die inkomste en geheel en al vir bedryfsdoeleindes aangegaan is, dieselfde beteken as die woord doel in die sin van oogmerk of doelwit.

#### 6.3.2.2 CIR v Genn & Co Pty Ltd (20 SATC 133).

Die respondent maatskappy het besigheid as hardeware- en houthandelaar gedryf. Die maatskappy het sy handelsvoorraad plaaslik aangekoop en het ook op tot 'n groot mate daarvan ingevoer.

Om hierdie aankope te finansier en om afslag vir kontantbetalings te verdien het die maatskappy 'n ooreenkoms met 'n ander maatskappy (G) aangegaan, waarvolgens G sou reël vir die voorsiening van korttermynlenings teen 'n totale koste van 10% per jaar. Hierdie koste het die rente betaalbaar aan die leners sowel as 'n kommissie vir G ingesluit.

Binnelandse Inkomste het die maatskappy se eis om die kommissie by die vasstelling van sy belasbare inkomste as aftrekking te verreken, teengestaan. Die betalings ten opsigte van die rente op die lenings is egter deur Binnelandse Inkomste as aftrekking toegestaan.

Appèlregter Schreiner het sy beslissing begin deur die onderskeiding tussen die rente en die kommissie te oorweeg. In sy woorde (p 119):

"It should I think be observed at the outset that, whatever might be the position on other facts, it is not possible in the present case to justify a difference in treatment between the interest on the loans and the commissions; the circumstances mentioned above show that in each case the commission together with the interest formed in effect one consideration which the company had to pay for the use of the money for the period of the loan."

Appèlregter Schreiner kom gevolglik tot die gevolgtrekking dat, alhoewel Binnelandse Inkomste die rente en die kommissie van mekaar onderskei het, is daar geen verskil in die beginsels wat van toepassing is by die klassifikasie daarvan as toelaatbare uitgawes of nie, nie.

Ten einde die aftrekbaarheid van die uitgawes te oorweeg, het Appèlregter Schreiner die beginsels soos bespreek in die beslissing van Port Elizabeth Electric Tramway Company Ltd v CIR (8 SATC 13) toegepas. Met verwysing na die beslissing stel hy dat die probleem in die saak onder oënskou is om vas te stel of die uitgawes verband hou met òf die inkomsteproduserende aktiwiteite òf die daarstelling van die kapitaalstruktuur van die maatskappy. Hierdie probleem word volgens hom soos volg opgelos (p 121):

"In deciding how the expenditure should properly be regarded the Court clearly has to assess the closeness of the connection between the expenditure and the income-earning operations, having regard both to the purpose of the expenditure and to what it actually effects."

Volgens Appèlregter Schreiner word die vraag deur die bevindings van die Spesiale hof beantwoord (p 121):

"It is, however, unnecessary to pursue that question since in the present case the facts found by the Special Court show that the expenditure by way of interest or its equivalent was to meet a continuous demand for the means of acquiring the company's stock-in-trade, that it was not aimed at augmenting the fixed capital or maintaining an enduring asset of the company, but that on the contrary it was directed towards and achieved a relatively rapid turnover of the company's floating capital, with the object and effect of gaining a profit."

Die hof beslis gevolglik dat die kommissie by die voortbrenging van die maatskappy se inkomste aangegaan was en dat dit nie van 'n kapitale aard is nie.

Hierdie beslissing toon duidelik aan dat die toepassing van die maatstaf van doel, by die klassifikasie van uitgawes aan die hand van die vraag of dit by die voortbrenging van inkomste en geheel en al vir bedryfsdoeleindes aangegaan is, wel 'n oorweging van die belastingpligtige se oogmerk of doelwit vereis. Hierdie afleiding volg op Appèlregter Schreiner se gebruik van die woorde "aimed at" en "directed towards" wanneer hy die maatstaf van doel op die feite van die saak toepas.

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die maatstaf van doel, by die vraag of uitgawes by die voortbrenging van die inkomste en geheel en al vir bedryfsdoeleindes aangegaan is, wel die betekenis van doel in die sin van oogmerk of doelwit insluit.

#### 6.3.2.3 CIR v Allied Building Society (25 SATC 343).

Allied was as 'n permanente bouvereniging geregistreer kragtens die Wet op Bouverenigings, Wet nommer 62 van 1934. Allied se hoofkantoor was in Johannesburg gesetel en het takke, sub-takke en agentskappe wat wyd oor die Republiek versprei was.

Die doelstellings van Allied was om fondse te bekom en om dit op so 'n wyse te belê sodat sy inkomste sy uitgawes oorskry en daardeur bestuursgelde, rente en dividende te betaal en om reserwes te skep. Allied het fondse vanaf die publiek bekom deur die uitreiking van subskripsie-aandele waarop dividende betaal is en deur die neem van fondse op spaarrekenings en vaste deposito's waarop rente betaal is. Vir doeleindes van die saak is alle fondse wat so bekom is deur die hof as geleende fondse beskou.

Allied benut die fondse deur hoofsaaklik verbandlenings toe te staan en deur lenings teen sekuriteit van die vaste deposito's of die subskripsie-aandele toe te staan. Allied verdien dus inkomste in die vorm van rente, dividende, huur en waardasie en inspeksiefooie.

Alle fondse wat deur Allied ontvang word, word geag om in 'n enkele poel fondse gehou te word, wat beskikbaar vir benutting om betalings ten opsigte van rente, dividende, bestuursgelde, munisipale onkoste en kapitaalbesteding te doen.

In die vaste eiendomsportefeulje van die bouvereniging was verskeie eiendomme wat tydelik onproduktief was. Die eiendomme het hoofsaaklik uit onverbeterde grond bestaan. Die oogmerk van die bouvereniging was om geboue op die eiendomme op te rig wat deur die bouvereniging as kantore gebruik kon word.

Binnelandse Inkomste het die totale rente wat deur Allied betaal was op die volgende grondslag aan die onproduktiewe bates toegedeel:

$$\frac{\text{Waarde van onproduktiewe bates}}{\text{Waarde van totale bates}} \times \text{Totale rente betaal}$$

Die resultaat is nie by die vasstelling van die bouvereniging se belasbare inkomste as aftrekking toegelaat nie.

Appèlregter Ogilvie Thompson het die argument van Binnelandse Inkomste, dat die berekende rente nie geheel en al vir bedryfsdoeleindes aangegaan was nie, in die volgende woorde afgemaak (p 359):

"On the facts of this case it would, in my judgement, be entirely artificial to invoke the existence of these non-revenue-producing properties as sufficient justification for regarding portion of the interest paid out by the society as being expenditure of a capital nature or as expenditure not wholly or exclusively laid out or expended for the purposes of trade."

Nadat Appèlregter Ogilvie Thompson die feite van die saak met verwysing na die beginsels, wat deur Appèlregter Schreiner in die saak van CIR v Genn & Co Pty Ltd (20 SATC 113) neergelê is, oorweeg het, kom hy tot die volgende gevolgtrekking (p 360):

"In the present case there is, in my opinion, no sufficiently close association between the borrowing and the non-revenue-producing properties as to warrant the view that portion of the interest paid by the society on the money it has borrowed is expenditure of a capital nature, or the view that such interest is not wholly or exclusively expended by the society for the purposes of trade. In my judgement, the correct view of the facts of the present case is that the society's expenditure by way of interest on moneys borrowed by it is not aimed at augmenting its fixed capital in general or its non-revenue-producing properties in particular, but is dictated by the very nature of its income-earning operations of cheaply borrowing all money offered and then more dearly lending out as much thereof as, subject only to the dictates of business prudence, it can possibly invest."

Dit is duidelik dat die geleerde regter na die doel van die uitgawe, in die sin van oogmerk of doelwit, soek wanneer hy die uitgawe klassifiseer aan die hand van die maatstaf van doel ten einde vas te stel of dit geheel en al of hoofsaaklik vir bedryfsdoeleindes aangegaan is.

Die beslissing van Appèlregter Ogilvie Thompson is deur die meerderheid van die hof ondersteun. Die beginsels is ook deur 'n latere beslissing (CIR v Standard Bank of SA Ltd, 47 SATC 179) ondersteun, en toegepas.

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die betekenis van die begrip doel, wanneer dit by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking aan die hand van die vraag of dit by die voortbrenging van die inkomste en geheel en al of hoofsaaklik vir bedryfsdoeleindes aangegaan is, toegepas word, ooreenstem met die begrip oogmerk of uiteindelijke gevolg wat bereik wil word.

### 6.3.3 Bedoeling.

Die derde moontlike betekenis wat aan die maatstaf van doel, by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking, toegedig kan word, is die betekenis van die woord "bedoeling" in die sin van noodwendigheidsopset of waarskynlikheidsopset. Met ander woorde, die vraag is of die toepassing van die maatstaf van doel, by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking, 'n ondersoek na die onvermydelike of waarskynlike gevolge van die belastingpligtige se aktiwiteite vereis.

#### 6.3.3.1 IBS 1292 (41 SATC 163).

Die appellant was 'n handelsbestuurder en het in Transvaal gewoon. Hy het gedurende 1973 'n erf by die kus gekoop en 'n woonhuis daarop opgerig. Die koste van die woonhuis het R29 000 beloop waarvan R22 000 deur 'n verbandlening gefinansier was.

Gedurende Desember 1974 en Januarie 1975 het die appellant die woonhuis as 'n vakansiehuis beset. Hy het die woonhuis daarna aan sy werkgewers

aangebied om dit aan die personeel as vakansiehuisvesting te verhuur. Hy het die huis ook aan ander individue verhuur.

Vir die 1976 en 1977 jare van aanslag het die appellant die huurverliese wat hy met die woonhuis gelyk het as aftrekking by die vasstelling van sy belasbare inkomste vir daardie jare geëis. Die bruto huur wat die appellant met sy werkgewer beding het, het R1 100 per jaar beloop. Sy totale onkoste om die huis in stand te hou het ongeveer R3 705 beloop.

Regter Myburgh het die feite van die saak onder oënskou getoets aan die beginsels wat in CIR v Allied Building Society (25 SATC 343), IBS 1184 (35 SATC 118) en CIR v Genn & Co Pty Ltd (20 SATC 113) neergelê was.

Hy het tot die slotsom gekom dat (p 165):

"If the possibility to earn a profit is excluded by the evidence, as is the position in the present case, then such expenses are not deductible. The test is the real hope to make a profit. Such hope must not be based on fanciful expectations but on reasonable possibility. ...as soon as that reasonable possibility has been established, the expenses should be deducted..."

Regter Myburgh bevind dat die feite van die saak onder oënskou daarop dui dat 'n redelike waarskynlikheid van 'n wins uitgesluit was en kom derhalwe tot die gevolgtrekking dat die appellant se doel met die verhuring was om sy koste van die instandhouding van sy vakansiehuis te minimaliseer (p 165). In 'n latere beslissing het Regter Melamet (IBS 1367, 45 SATC 39) in 'n saak met soortgelyke omstandighede tot dieselfde gevolgtrekkings gekom.



Hierdie uitspraak toon duidelik dat die hof, by die identifikasie van 'n toelaatbare uitgawe aan die hand van die maatstaf van doel, wel 'n ondersoek van die waarskynlike gevolge van die belastingpligtige se handeling vereis.

Hierdie beslissing van Regter Myburgh blyk onversoenbaar te wees met die beslissing van Appèlregter Corbett (De Beers Holdings Pty Ltd, 47 SATC 229, p 260):

"It is true, as I have already indicated, that the absence of a profit does not necessarily exclude a transaction from being part of the taxpayer's trade; and correspondingly moneys laid out in a non-profitable transaction may nevertheless be wholly or exclusively expended for the purposes of trade..."

Dit word aan die hand gedoen dat die twee beslissings wel versoenbaar is en wel op grond van Appèlregter Corbett se verdere woorde (p 260):

"Such moneys may well be disbursed on grounds of commercial expediency or in order indirectly to facilitate the carrying on of the taxpayer's trade..."

Dit blyk dus dat, in die omstandighede wanneer die moontlikheid van 'n wins uitgesluit is, die belastingpligtige se motief of beweegrede met betrekking tot die aangaan van 'n uitgawe, wel 'n beslissende rol kan speel (Sien die bespreking in paragraaf 6.3.1.6 in hierdie verband). Dit is dus ook waarom Regter Myburgh die appellant se beweegrede, om sy koste van die instandhouding van 'n vakansiehuis te minimaliseer, by sy beslissing in ag geneem het.

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die betekenis van die woord doel, wanneer dit as maatstaf by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking aan die hand van die vraag of die uitgawe by die voortbrenging van die inkomste of geheel en al of hoofsaaklik vir bedryfsdoeleindes aangegaan is, toegepas word, wel wyd genoeg is om bedoeling by waarskynlikheid in te sluit.

### 6.3.3.2 CoT v Rendle (26 SATC 326).

Die respondent het as Geoktrooieerde Rekenmeester gepraktiseer. Twee van sy kliënte was eiendomsmaatskappye wat verskeie eiendomme in terme van afbetaling verkoopoooreenkomste verkoop het. Die respondent se firma was verantwoordelik vir die invordering en administrasie van die maandelikse afbetalings. Die werk is gedoen deur klerke wat by die firma werksaam was.

Op 'n stadium is uitgevind dat sekere ontvangstes deur een van die klerke verduister was. Nadat die respondent regsadvies ingewin het, het hy die verduisterde bedrae aan die kliënte oorbetaal.

Die koste ten opsigte van die regsadvies en die verliese ten opsigte van die bedrog is deur die respondent as aftrekking by die vasstelling van sy belasbare inkomste geëis.

Hoofregter Beadle het die probleem met betrekking tot die saak in die volgende woorde gestel (p 329):

"The issue in this case, therefore, is whether this expenditure can be regarded as wholly and exclusively incurred by the respondent for the purposes of his trade."

Hierdie probleem is soos volg deur die geleerde regter benader (p 329):

"For purposes of this case, expenditure incurred for the purpose of trade may be grouped broadly under two heads. First, money voluntarily and designedly spent by the taxpayer for the purpose of his trade; and second, money which is what I might call involuntarily spent because of some mischance or misfortune which has overtaken the taxpayer. ...The deduction of designed expenditure (so far as the law is concerned) presents little difficulty. Provided it is designedly and bona fide incurred wholly and exclusively for the purpose of trade, it is deductible, no matter how rash or unnecessary the expenditure might be. It is not for the Commissioner to direct how a taxpayer should run his business. The deduction of fortuitous expenditure, however, presents a very difficult legal problem. The decisions in the cases are not always consistent, and the reasoning of different judges in the same case is often by no means harmonious."

en verder (pp 329-330):

"Mr Pudney, who appeared for the Commissioner, argued that this expenditure was not deductible because the expenditure itself was not necessarily (in the sense of practically inevitably) attached to the performance of the operation which constituted the carrying on of the business. This, he argued, in cases such as this was the proper test to apply, and not the test which was applied by the learned president in the instant case which was 'whether the dishonest removal of the funds was a reasonably incidental risk to the production of the income'. It will be seen that the difference between these two tests is that in Mr Pudney's test the attention is focused on the fortuitous expenditure itself and not the mere risk of that expenditure

being incurred, whereas in the learned president's test, the attention is focused on the risk to the taxpayer of incurring such fortuitous expenditure."

Die geleerde regter het vervolgens probeer om die korrekte benadering vas te stel. Met verwysing na die beslissing van Waarnemende Regterpresident Watermeyer (Port Elizabeth Electric Tramway Company v CIR, 8 SATC 13) kom Hoofregter Beadle tot die gevolgtrekking (p 330) dat daar hoofsaaklik drie tipes uitgawes is, naamlik:

- (a) Uitgawes wat noodsaaklik vir die beoefening van die besigheid aangegaan word,
- (b) Uitgawes wat waarskynlik vir die beoefening van die besigheid aangegaan sal word, en
- (c) Uitgawes wat bona fide vir die meer effektiewe beoefening van die besigheid aangegaan word.

Volgens die geleerde regter val die uitgawes, wat die onderwerp van die saak onder oënskou is, in die tweede kategorie. Hy is van mening dat (p 331):

"In deciding whether such an expenditure is deductible, it seems to me the inquiry must be whether the 'chance' of such expenditure being incurred is sufficiently closely connected with the business operation. The enquiry is not whether the actual expenditure itself (should it ever eventuate) is sufficiently closely connected. If the expenditure itself had to be a necessary concomitant of the business before it could be deducted, it could hardly be called 'chance expenditure'. The word 'chance' is singularly inappropriate

when describing an event which is bound, or almost bound, to happen. If such chance expenditure is to be deductible, if it is closely enough connected with the business operation, and is still to retain its character of 'chance expenditure', it can only be the 'chance' or the 'risk' of it being incurred which must be the links connecting it with that business operation."

Hoofregter Beadle het, derhalwe, beslis dat die appèl nie kan slaag nie en dat die uitgawes soos geëis. aftrekbaar is. Hierdie benadering van die geleerde regter word ondersteun deur die beslissing van Regter Sutton in die saak van CIR v Stellenbosch Farmer's Winery (13 SATC 381).

Hierdie beslissing toon duidelik aan dat die betekenis van die maatstaf van doel, by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking aan die hand van die vraag of dit by die voortbrenging van die inkomste of geheel en al of hoofsaaklik vir bedryfsdoeleindes aangegaan is, nie net verwys na bedoeling by noodwendigheid nie, maar wel wyd genoeg is om bedoeling by waarskynlikheid in te sluit. Met ander woorde die woord doel verwys na die noodwendige sowel as waarskynlike gevolge van die handeling waarmee die uitgawe verband hou.

#### 6.3.4 Gevolgtrekking.

Uit bostaande ondersoek kan die volgende gevolgtrekkings in verband met die betekenis van die maatstaf van doel, wanneer dit by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking aan die hand van die vraag of dit by die voortbrenging van die inkomste en geheel en al of hoofsaaklik vir bedryfsdoeleindes aangegaan is, toegepas word, gemaak word:

- (a) Die howe se verwysing na die belastingpligtige se motief of beweegrede wat tot die handeling, waarmee die uitgawe verband hou, aanleiding gee, is nie konsekwent nie en, derhalwe, is dit nie moontlik om te aanvaar dat die belastingpligtige se beweegrede of motief oorweeg moet word of nie.
  
- (b) Die betekenis van die maatstaf verwys nie net na die belastingpligtige se doelwit waarmee hy die handeling verrig nie, maar is wyd genoeg om bedoeling by noodwendigheid of bedoeling by waarskynlikheid in te sluit.

#### 6.4 DIE AARD VAN DIE TOETS BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'n TOELAATBARE AFTREKKING.

Die tweede probleem om te ondersoek is wat die aard van die toets is wanneer die maatstaf van doel toegepas word by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking.

Om die verskillende toetse wat telkens deur die hof toegepas word, vas te stel, is dit noodsaaklik om verskillende hofbeslissings waar die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking toegepas is, te ontleed. 'n Volledige uiteensetting en verduideliking van die verskillende toetse wat moontlik toegepas kan word by die klassifikasie van 'n belastingpligtige se handeling aan die hand van die maatstaf van doel word in hoofstuk drie weergegee.

#### 6.4.1 CIR v Hickson (23 SATC 243).

Hickson was een van twee vennote wat as rekenmeesters, sekretarisse en agente besigheid gedryf het.

Gedurende 1937 het Hickson 'n rugbesering opgedoen. 'n Onsuksesvolle operasie gedurende 1952 het tot gevolg gehad dat hy sedertdien met groot ongemak rondbeweeg het.

Gedurende 1955 is daar besluit dat hy die Verenigde State van Amerika en Engeland moes besoek om 'n reeks ontmoetings met die plaaslike agente te hou. Voordat Hickson die taak onderneem het, het hy sy geneesheer geraadpleeg. Die geneesheer het voorgestel dat Hickson die reis kan onderneem op voorwaarde dat hy iemand saamneem wat hom behulpsaam kon wees om rond te beweeg.

Hickson het besluit om sy vrou saam te neem omdat dit goedkoper sou wees as om 'n opgeleide verpleegster daarvoor in diens te neem.

Hickson het die reiskoste wat hy ten opsigte van sy vrou aangegaan het, as aftrekking by die vasstelling van sy belasbare inkomste geëis.

Nadat Appèlregter Beyers oorweging gegee het aan die beginsels soos dit deur Appèlregter Schreiner in CIR v Genn & Co Pty Ltd (20 SATC 113) bespreek is, het hy soos volg geargumenteer (p 250):

"Mr. Ettliger has said that a case of this kind is largely a matter of impression. I agree that this is so. My view of the circumstances of the case

is that the respondent could not have made the trip to New York without making use of his wife's services, just as he could not have made it without making use of some form of conveyance. If he is entitled to deduct the expenses of the latter, he is similarly entitled to deduct the expenses of the former. While his wife no doubt catered for his comforts in New York, this was purely incidental: he could not have got to the scene of the business operation and would not have been in a position to spend twelve days there, if it had not been for her assistance."

Appèlregter Beyers kom derhalwe tot die gevolgtrekking dat die reiskoste wel 'n toelaatbare aftrekking is.

Hierdie beslissing lei tot die gevolgtrekking dat die hof, by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking aan die hand van die maatstaf van doel, 'n objektiewe toets toepas, naamlik dat die verwantskap van die handeling, wat tot die uitgawe aanleiding gegee het, met ander handeling wat normaalweg met die voortbrenging van die inkomste geassosieer word, oorweeg word.

#### 6.4.2 Sub-Nigel Ltd v CIR (15 SATC 381).

Die feite van die saak is in paragraaf 6.3.1.5 bespreek.

In sy uitspraak het Appèlregter Centlivres die volgende te sê gehad (p 394):

"It seems to me clear on the authorities that the Court is not concerned whether a particular item of expenditure produced any part of the income: what it is concerned with is whether that item of expenditure was incurred for the purpose of earning income."



Met verwysing na die feite van die saak onder oënskou het die geleerde regter die beginsel in die volgende woorde verduidelik (p 394):

"The whole raison d'tre of the Company is to earn profits, and in taking out these policies it was endeavouring to maintain its profits by making provision against loss in the event of a fire. Now, was the act entailing the expenditure of the amounts paid by way of premium performed for the purpose of earning income? In my opinion the answer to this question is in the affirmative. The mere fact that no income has actually resulted is, in my view, irrelevant: the purpose was to obtain income on the happening of a fire which would prevent the carrying on of income-producing operations."

Hierdie beslissing lei dus tot die gevolgtrekking dat die aftrekbaarheid, al dan nie, van die uitgawes nie afhang van die gevolge van die handeling nie. Met ander woorde, die handeling waarmee die uitgawe verband hou word nie gemeet met verwysing na die vraag of dit inkomste voortgebring het of nie, die klassifikasie word gedoen met verwysing na die doel van die uitgawe en nie na die gevolge daarvan nie.

Hierdie afleiding blyk in teenstelling met die beslissing in *Producer v CoT* (15 SATC 405) te wees. Kortliks, het die appellant beleggings in aandele gemaak wat geen inkomste gelewer het nie. Die proporsionele deel van die rente wat met die beleggings verband gehou het van die totale rente wat hy as aftrekking geëis. het, is nie as aftrekking by die vasstelling van sy belasbare inkomste toegelaat nie.

In sy beslissing het Hoofregter Hudson die volgende beginsels bespreek (p 408):

"It is clear that if a taxpayer borrows a specific sum of money and applies that sum to a purpose unproductive of income, and not directly connected with the income-earning part of his business, then the interest paid on the borrowed money cannot be deducted as expenditure incurred in the production of income."

By die toepassing van die beginsel het die geleerde regter die volgende bevinding gemaak (p 411):

"...the fact that the Commissioner, who presumably had full access to the books and accounts of appellant, is unable to point to any specific sum as having been borrowed for the purpose of purchasing the shares and has been compelled to resort to a formula for estimating the amount of interest paid in each year in respect of that purchase, is strongly indicative of the fallacy of his contention."

Hierdie beslissing lei tot die gevolgtrekking dat die doel van die uitgawe wel vasgestel moet word met verwysing na die gevolge van die handeling waarmee die uitgawe verband hou.

Die geldigheid van hierdie ongekwalifiseerde benadering word met respek bevraagteken veral in die lig van die beslissings wat in CIR v Standard Bank of SA Ltd (47 SATC 179) en CIR v Allied Building Society (25 SATC 343) gegee is. Laasgenoemde beslissing is in paragraaf 6.3.2.3 bespreek. In sy uitspraak in die Allied saak het Appèlregter Ogilvie Thompson die volgende te sê gehad (p 357):

"In my view, the ultimate use or destination of all the money borrowed is not - as is implicit in the Commissioner's contention - on the facts of the present

case to be elevated into a decisive factor in determining the deductibility or otherwise of the interest payable on that money. In determining the purpose of the borrowing, the ultimate use of the money may, no doubt, in certain cases be a relevant factor; but the dominant question remains: what was the true nature of the transaction. In the particular circumstances of the present case, the most important factor in that inquiry is, in my opinion, the purpose of the borrowing."

Die geleerde regter het die volgende bevinding in verband met die bouvereniging se doel met die lenings gemaak (p 358):

"The society's purpose in borrowing the money, upon which it pays the interest in issue, is manifestly to obtain the means of earning income. the money it borrows constitutes its floating capital which it lends out at interest, thereby earning income; the interest the society pays on the money so borrowed is prima facie clearly an expenditure in the production of income."

Hoofregter Steyn, wat die minderheidsuitspraak gelewer het, het die benadering aangehang dat die doel van die uitgawe vasgestel moet word met verwysing na die gevolge van die handeling waarmee die uitgawe verband hou.

Dit is duidelik dat die beslissing van Hoofregter Hudson in die saak van Producer nie ongekwalifiseerd aanvaar kan word nie. Die doel van die handeling moet eerstens vasgestel word met verwysing na die verwantskap daarvan met handeling wat normaalweg met die belastingpligtige se besigheid verband hou. Met ander woorde, 'n objektiewe toets word toegepas.

#### 6.4.3 CoT v Rendle (26 SATC 326).

Die feite van die saak is breedvoerig in paragraaf 6.3.3.2 bespreek.

Hoofregter Beadle het die aftrekbaarheid van die verliese, wat as gevolg van bedrog gely is, in die volgende woorde bespreek (p 331):

"In deciding whether such an expenditure is deductible, it seems to me the inquiry must be whether the 'chance' of such expenditure being incurred is sufficiently closely connected with the business operation."

Met verwysing na Waarnemende Regterpresident Watermeyer se beslissing in die saak van Port Elizabeth Electric Tramway Co v CIR (8 SATC 13) kom Hoofregter Beadle tot die gevolgtrekking dat die risiko van die gebeurtenis wat tot die uitgawe aanleiding gee, die bepalende faktor is wat op die doel van die uitgawe dui (p 331).

Hierdie beslissing lei tot die gevolgtrekking dat die hof 'n objektiewe toets, naamlik die verwantskap tussen die handeling wat tot die uitgawe aanleiding gegee het en die handeling wat normaalweg met die belastingpligtige se inkomsteproduserende aktiwiteite verband hou, by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking aan die hand van die vraag of dit by die voortbrenging en geheel en al of uitsluitlik vir bedryfsdoeleindes aangegaan is, toepas.

#### 6.4.4 IBS 569 (13 SATC 447).

Die appellant het, by die vasstelling van sy belasbare inkomste vir die jaar van

aanslag onder oënskou, 'n bedrag van 1980 pond as aftrekking geëis. Die bedrag is as 'n salaris aan sy seun betaal.

Binnelandse Inkomste het die bedrag nie as aftrekking toegelaat nie. Namens Binnelandse Inkomste is aangevoer dat die bedrag aan vergoeding oormatig was en daarom nie by die voortbrenging van die inkomste aangegaan is nie.

Regter Ingram het die beginsels rondom die saak in die volgende woorde bespreek (p 449):

"Now, when it is said that remuneration is excessive, and accordingly must be regarded as not expended in the production of the income, this Court, in determining the question under section 11(2)(a) is not exercising discretionary powers, nor must it necessarily look to the direct effect of the remuneration which is said to be excessive. Accordingly, when it is sought to rule out remuneration under section 11(2)(a) it would seem that the considerations that should influence the Court would be -

- (a) that the remuneration is so grossly excessive that it could not possibly be regarded in its total amount as producing income, and
- (b) that it had been awarded from some ulterior motive, such as e.g. tax evasion or favouritism or the like."

Die geleerde regter het oormatigheid al dan nie van die salaris getoets aan die hand van objektiewe feit tot sy beskikking en tot die gevolgtrekking gekom dat daar geen gronde bestaan om te beslis dat die salaris oormatig was nie. Oor die vraag met betrekking tot die motief wat die betaling van die salaris geïnspireer het, het die geleerde regter die subjektiewe verklarings van die appellant

oorweeg. Nadat die appellant aangetoon het dat die salaris betaal is op grond van 'n verstandhouding wat reeds 'n geruime tyd bestaan het, het Regter Ingram beslis dat die deel van die salaris wat op hierdie grondslag bereken kon word, wel as aftrekking kwalifiseer.

Hierdie beslissing lei tot die gevolgtrekking dat die hof 'n objektiewe toets sowel as 'n subjektiewe toets by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking aan die hand van die vraag of dit by die voortbrenging van die inkomste en geheel en al of hoofsaaklik vir bedryfsdoeleindes aangegaan is, toepas. Die objektiewe toets behels die verwantskap van die handeling wat tot die uitgawe aanleiding gegee het tot die handeling wat normaalweg met die belastingpligtige se bedryf verband hou. Die subjektiewe toets behels die persoonlike verklaring van belastingpligtige aangaande sy bedoelings en motiewe met betrekking tot die handeling wat tot die uitgawe aanleiding gegee het.

In 'n ander saak, IBS 428 (10 SATC 350), wat oor soortgelyke feite gehandel het, het Dr Manfred Nathan die volgende bevindings gemaak (p 351):

"It. appears clear to us on a consideration of all the evidence that the director's fees were not awarded in proportion or in relation to the services rendered by the directors to the company, but were awarded in proportion to their respective shareholdings. According to the minutes of the company's annual general meeting held in December 1936, it was resolved that the director's remuneration was fixed at certain monthly sums each, while they were also each to receive certain specified but differing percentages of the net profits. ...The percentages of net profit in question bear an exact relationship to the percentages of the shareholding of these three directors."

Die hof se gevolglike beslissing was dat die deel van die vergoeding wat gebaseer was op die verskillende aandeelhoudings, nie by die voortbrenging van die inkomste aangegaan was nie.

Hierdie beslissing ondersteun dus die afleiding wat hierbo gemaak is.

#### 6.4.5 Gevolgtrekking.

Hierdie ondersoek toon aan dat die toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking, aan die hand van die vraag of dit by die voortbrenging van die inkomste en geheel en al of hoofsaaklik vir bedryfsdoeleindes aangegaan is, in die eerste plek 'n objektiewe toets vereis. Dit vereis 'n oorweging van die verwantskap tussen die handeling wat tot die uitgawe aanleiding gee en die handeling wat normaalweg met die belastingpligtige se inkomsteproduserende aktiwiteite verband hou. Verder vereis dit ook 'n subjektiewe toets deurdat die belastingpligtige se eie verklarings aangaande sy oogmerke ondersoek moet word.

## HOOFSTUK 7.

### BELASTINGVERMYDING EN -ONTDUIKING.

#### 7.1 INLEIDING.

"Knitting has one thing in common with drug-dealing. Both are part of the shadow economy that goes unrecorded in official statistics of output and growth. In its deepest shadows lie the denizens of the black economy who conceal their activities from the taxman - and hence also from the national figures."

(The shadow economy, The Economist, 19 September 1987, p 21)

Die skrywer van die artikel, waaruit bogenoemde waarneming aangehaal is, identifiseer drie soorte aktiwiteite waardeur belasting ontduik word naamlik,

- (a) Inkomste wat uit wettige transaksies verdien word en nie aan die fiskus geopenbaar word nie.
- (b) Inkomste wat uit onwettige transaksies verdien word en om verstaanbare redes nie aan die owerhede geopenbaar word nie.
- (c) Uitgawes wat vir private doeleindes aangegaan word maar steeds as aftrekking by die vasstelling van belasbare inkomste geëis word.



In die saak van CIR v Estate Kohler (18 SATC 354) het Hoofregter Centlivres die belastingpligtige se reg om belasting te vermy in die volgende woorde verduidelik (pp 361-2):

"...it has long been a well-recognised principle of law that a person may so order his affairs as to escape taxation. Forcible language was used to this effect by the House of Lords in the case of Inland Revenue Commissioners v The Duke of Westminster (1936 AC 1). At 19 and 20 Lord Tomlin said:

'...Every man is entitled if he can to order his affairs so as that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then, however inappreciative the Commissioner of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax....'"

Hierdie voorreg van die belastingpligtige om belasting te vermy asook die aktiwiteite wat onderneem word om belasting te ontduik word deur die Wetgewer beperk deur die formulering van verskeie maatreëls wat daarop gemik is om belastingvermyding en -ontduiking te bekamp. Teenvermydingsmaatreëls verskyn in twee vorms naamlik, algemene maatreëls en spesifieke maatreëls. Algemene maatreëls sluit bepalings soos, onder andere, artikels 103(1) en (2) in, terwyl spesifieke maatreëls bepalings soos, onder andere, artikels 7, 8B, 8C, 8D en 8E insluit. Die Wetgewer demp verder ook die gevolge van aktiwiteite wat deur 'n belastingpligtige onderneem word om belasting te ontduik deur spesifieke maatreëls soos die heffing van boetes en ander strafmaatreëls daar te stel.

Die Margo-kommissie maak die waarneming (1986, par 27.3) dat, alhoewel die belastingverlies as gevolg van belastingvermyding en -ontduiking nie presies gekwantifiseer kan word nie, die aanduidings is dat dit in Suid Afrika groot is en steeds groter word.

Die belangrikheid van die maatreëls met betrekking tot belastingvermyding en -ontduiking kan gevolglik nie onderskat word nie.

## 7.2 OMSKRYWING VAN BEGRIPPE.

Dit is noodsaaklik dat daar 'n duidelike onderskeid getref word tussen belastingvermyding en belastingontduiking. Die rede hiervoor is dat die gevolge van die bekampingsmaatreëls vir elke aktiwiteit asook die rol wat bedoeling by die identifikasie van sulke aktiwiteite speel, verskil.

Die gevolge van die maatreëls wat gemik is op die bekamping van belastingontduiking is dat die belastingpligtige onderhewig is aan swaar boetes asook die moontlikheid van tronkstraf.

Die gevolge van die maatreëls wat gemik is op die bekamping van belastingvermyding is dat die belastingpligtige aangeslaan kan word asof die belastingvermydingsaktiwiteite nie plaasgevind het nie. Die regte en verpligtinge voortspuitend uit die aktiwiteite is steeds afdwingbaar tussen die partye daartoe.

### 7.2.1 Belastingvermyding.

Volgens een geleerde skrywer (Meyerowitz & Spiro, par 1612) behels belastingvermyding die volgende:

"Tax avoidance on the other hand presupposes some legal arrangement or transaction which, but for some special, provision contained in the Act, would not render the taxpayer liable for tax."

'n Ander geleerde skrywer omskryf belastingvermyding in die volgende woorde (Silke, p 1249):

"Tax avoidance, on the other hand, usually denotes a situation where the taxpayer has arranged his affairs in such a perfectly legal manner that he has either reduced his income or that he has no income or that he has no income on which tax is payable."

Die Wetgewer omskryf belastingvermydingsaktiwiteite in Artikel 103(1) as transaksies, handelinge of skemas wat:

- (a) aangegaan, verrig of uitgevoer is wat die uitwerking het om aanspreeklikheid vir die betaling van 'n belasting of heffing opgelê deur die Inkomstebelastingwet te vermy of uit te stel of om die bedrag daarvan te verminder; en
- (b) met inagneming van die omstandighede waaronder dit aangegaan, verrig of uitgevoer was -

- (i) aangegaan, verrig of uitgevoer was deur middele of op 'n wyse wat nie normaalweg by die aangaan, verrigting of uitvoering van 'n transaksie, handeling of skema van die aard van die onderhawige transaksie, handeling of skema aangewend sou word nie, of
  - (ii) regte en verpligtinge geskep het wat nie normaalweg tussen persone wat by 'n transaksie, handeling of skema van die aard van die onderhawige transaksie, handeling of skema, die uiterste voorwaardes beding, geskep sou word nie, en
- (c) aangegaan, verrig of uitgevoer was uitsluitlik of hoofsaaklik vir die doeleindes van die vermyding of die uitstel van aanspreeklikheid vir die betaling van 'n belasting of heffing (hetsy opgelê deur die Inkomstebelastingwet of enige ander wet deur die Kommissaris uitgevoer) of die vermindering van die bedrag van bedoelde belastingpligtigheid.

Dit is duidelik dat die Wetgewer die omskrywing van belastingvermydingsaktiwiteite beperk deur die toepassing van die maatstawwe van bedoeling en normaliteit by die identifikasie van belastingvermydingsaktiwiteite statutêr voor te skryf. Die Wetgewer vereis dus 'n onderskeiding tussen aanvaarbare en onaanvaarbare vermydingsaktiwiteite.

#### 7.2.2 Belastingontduiking.

Belastingontduiking behels bedrog teenoor Binnelandse Inkomste soos die

verstrekking van valse inligting, weglating van inkomste en vervalsing van rekords (Silke, p 1248).

Die Wetgewer beskryf aktiwiteite wat daarop gemik is om belasting te ontduik as (art 76(1)):

- (a) die versuim om 'n opgawe te verstrek; of
- (b) die weglating van inkomste; of
- (c) die maak van 'n onjuiste verklaring;

Indien die Kommissaris van Binnelandse Inkomste tevrede is dat die aktiwiteite nie met die bedoeling om belasting te ontduik, uitgevoer is nie, kan hy die boetes wat deur die Wet opgelê word, kwyt skeld of verminder (art 76(2)).

Dit is interessant om daarop te let dat die toepassing van die maatstaf van bedoeling nie vereis word by die identifikasie van 'n belastingontduikingsaktiwiteit nie, maar wel vereis word by die vasstelling deur die Kommissaris van die omvang van die strafmaatreëls wat toegepas moet word. Regter Nestadt het hierdie aspek soos volg verduidelik (CIR v Di Ciccio, 47 SATC 199 p 205):

"In terms of s 76(2)(a) the Commissioner may remit the additional charge imposed under subsec (1) or any part thereof as he may think fit: provided that, unless he is of the opinion that there were extenuating circumstances, he shall not so remit if he is satisfied that any act or omission of the taxpayer referred in para (a), (b) or (c) of subsec (1) was done with intent to evade

taxation. It follows from this that the 'intent to evade' is not a sine qua non for the operation of s 76(1). ...In other words, then, no particular form of mens rea is required."

Hierdie beginsel dui duidelik aan dat die Wetgewer vereis dat daar onderskeid getref moet word tussen aanvaarbare ontduikingsaktiwiteite en onaanvaarbare ontduikingsaktiwiteite. Die toepassing van die maatstaf van bedoeling word by hierdie onderskeid voorgeskryf.

### 7.3 DIE BETEKENIS VAN BEDOELING BY DIE IDENTIFIKASIE VAN BELASTINGVERMYDING EN -ONTDUIKING.

Die eerste probleem wat deur hierdie ondersoek oorweeg moet word, is die betekenis van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van belastingvermyding en -ontduiking. Hierdie ondersoek sal poog om, met verwysing na hoofstuk twee, die betekenis van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van belastingvermyding en -ontduiking vas te stel.

Die eerste moontlike betekenis van die maatstaf van doel wat oorweeg kan word is die betekenis van die woord "motief" in die enger sin van beweegrede of dryfveer. Met ander woorde, die vraag is of die toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van belastingvermydings- of belastingontduikingsaktiwiteite, 'n ondersoek na die belastingpligtige se motief vereis.

Die tweede moontlike betekenis van die maatstaf van doel om te oorweeg, is die betekenis van die woord "doel" in die sin van oogmerk of direkte gevolg wat bereik wil word. Met ander woorde die vraag is of die toepassing van die maatstaf

van doel by die identifikasie van belastingvermydings- of belasting-ontduikingsaktiwiteite, 'n ondersoek na die belastingpligtige se doel vereis.

In die derde plek moet oorweging gegee word aan die moontlike betekenis van die maatstaf van doel in 'n wyer sin van noodwendigheidsopset of waarskynlikheidsopset. Anders gestel is die vraag of die maatstaf van doel by die identifikasie van belastingvermydings- of belastingontduikingsaktiwiteite, 'n ondersoek na die noodwendige of waarskynlike gevolge van 'n belastingpligtige se aktiwiteite vereis.

Ten einde die ondersoek uit te voer is 'n ontleding van die hofbeslissing, waar die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van belasting-vermyding en -ontduiking toegepas is, noodsaaklik.

### 7.3.1 Motief.

#### 7.3.1.1 CIR v King (14 SATC 184).

Gedurende Junie 1942 het die respondent, 'n ene King, sekere aandele wat hy in privaat maatskappye gehou het, aan sy kind verkoop. Die koopprys is gefinansier deur 'n lening vanaf die firma waarvan King 'n vennoot was. Voorsiening is gemaak dat rente teen 2% deur die koper aan die verkoper betaal sou word as vergoeding vir die dividendregte van die aandele wat verkoop is.

Die effek van die transaksie was dat King afstand gedoen het van die belegging in die aandele asook van die toekomstige opbrengs op die aandele.

Binnelandse Inkomste het die bepalings van artikel 90 (Wet 31 van 1941) op die transaksie toegepas en aanslae teen King uitgereik asof die transaksie nie plaasgevind het nie.

In sy beslissing het Hoofregter Watermeyer die betekenis van die bepalings van artikel 90 oorweeg (p 190):

"The expression 'avoiding liability for the payment of any tax imposed by this Act or reducing the amount of any such tax' is ambiguous. The liability, which a transaction may be designed to avoid, may be a liability which was imposed upon a taxpayer in respect of a past accounting period, or it may be a liability which the taxpayer expects to incur in respect of the current accounting period, or it may be a liability which he expects to incur in respect of some future accounting period."

Nadat die geleerde regter hierdie probleem ontleed het en die relevante beginsels bespreek het, kom hy tot die gevolgtrekking (p 190) dat artikel 90 verwys na 'n verwagte belastingaanspreeklikheid wat of gedurende die huidige belastingjaar of gedurende 'n toekomstige belastingjaar kan ontstaan.

Die geleerde regter vervolg sy ontleding deur die omvang van belastingvermyding of vermindering te oorweeg (pp 190-192):

"Liability for the payment of some expected tax can, in a wide general sense, be avoided by a taxpayer if he abstains from earning any income and acquires none in any other way. This abstention from earning an income can be brought about by many kinds of operations or transactions.



A man can for instance simply close down his business or resign from his employment but it is absurd to suppose that the Legislature intended to impose a tax upon a man who enters into such a transaction or operation as if he had an income, which in fact he has not got, merely because his purpose was to avoid exposing himself to liability for taxation by having an income. In a wide sense also the amount of a man's income tax can be reduced from what it was in previous years if he earns less income than in previous years, but here again it is absurd to suppose that the Legislature intended to impose a penalty upon a man who enters into a transaction which reduces the amount of his income from what it was in previous years merely because his purpose was to reduce the amount of his income and consequently of his tax. These two types of cases may be uncommon but there are many other ordinary and legitimate transactions and operations which, if a taxpayer carries them out, would have the effect of reducing the amount of his income to something less than it was in the past, or of freeing himself from taxation on some part of his future income. For example a man can sell investments which produce income subject to tax and in their place make no investments at all, or he can spend the proceeds in buying a house to live in, or in buying shares which produce no income but may increase in value, or he may invest the proceeds outside of the Union, or make investments which produce income not subject to normal tax in his hands, e.g. Union Loan Certificates, deposits in the Post Office Savings Bank or shares in public companies. He can also sell shares in private companies, the holding of which may subject him to heavy taxation in his hands although he does not receive the income which is taxed, or he can sell shares in companies which pay high dividends and invest in securities which return him a lower but safer and more certain income. He might even

have conceived such a dislike for the taxation under the Act that he sells all his investments and lives on his capital or gives it away to the poor in order not to have to pay such taxation. If he is a professional man he may reduce his fees or work for nothing; if he is a trader he may reduce his rate of profit or sell his goods at a loss in order to earn a smaller income. He can also secure deductions from the amount of his gross income, for example by insuring his life. He can carry out such operations for the avowed purpose of reducing the amount of tax he has to pay, yet it cannot be imagined that Parliament intended by the provisions of sec. 90 to do such an absurd thing as to levy a tax upon persons who carry out such operations as if they had not carried them out."

Die geleerde regter se sterk woorde laat geen twyfel nie dat die belastingpligtige se motiewe of beweegredes met betrekking tot 'n vermydingsaktiwiteit geen rol speel by die klassifikasie daarvan as aanvaarbaar of onaanvaarbaar nie. Selfs 'n motief soos 'n afkeer in die betaling van belasting speel volgens die beslissing van die geleerde regter geen rol nie.

Hierdie beslissing lei dus tot die gevolgtrekking dat die betekenis van die maatstaf van doel, by die identifikasie van onaanvaarbare belastingvermydingsaktiwiteite, nie wyd genoeg is om die betekenis van motief in die sin van dryfveer of beweegrede in te sluit nie.

#### 7.3.1.2 SIR v Geustyn, Forsyth & Joubert (33 SATC 113).

Die respondent was 'n maatskappy wat besigheid as 'n firma van siviele

ingenieurs gedryf het. Die stigters van die maatskappy, wat almal gekwalifiseerde siviele ingenieurs was, het vir 'n geruime tyd as 'n vennootskap gepraktiseer.

Nadat die voordele van inkorporasie aan die vennote voorgehou was, het hulle besluit om die maatskappy op te rig en die vennootskap se besigheid aan die maatskappy oor te dra. Die voormalige vennote het die volgende voordele as baie belangrik beskou:

- (a) Die vennootskap moet telkens ontbind word met die onttrekking, toelating of afsterwe van 'n vennoot. Die dryf van die besigheid deur 'n maatskappy verhoed sodanige probleme.
- (b) Die moontlikheid om aan konsortiums deel te neem wanneer groot projekte aangepak word, word deur die inkorporasie moontlik gemaak.
- (c) Die verdeling van winste tussen die aandeelhouers word deur die inkorporasie vergemaklik.
- (d) Die beperking van vennote tot 20 word deur die inkorporasie uit die weg geruim.
- (e) Die toelating van werknemers as aandeelhouers word moontlik gemaak.

Hoofregter Ogilvie Thompson het die toepassing van die maatstaf van doel by die klassifikasie van die inkorporasie as 'n onaanvaarbare vermydingsaktiwiteit al dan nie, oorweeg en die beslissing van Regter Hill in die Spesiale Hof met goedkeuring aangehaal (p 121):

"The question of possible tax savings was discussed with Mr. Johnson before the partners decided to form a company, but both Mr. Forsyth and Mr. Johnson testified that the saving of income tax was not a factor in deciding to convert the partnership into a company. In fact Mr. Johnson advised the partners that any immediate tax advantages should be disregarded as such would merely be of a temporary nature. This evidence was unchallenged and we can find no reason to doubt the truthfulness of the two witnesses. We also agree with the submission that it would be unreasonable to suppose that three professional men, each earning in excess of R30 000 per annum, would have regarded one year's tax saving of R1 456 as a prime motive for changing their partnership into a company with all the attendant costs."

Hoofregter Ogilvie Thompson kom gevolglik tot die gevolgtrekking dat (p 122):

"...there existed various reasons, quite unrelated to the incidence of tax, in favour of converting the partnership into a company."

Dit blyk uit hierdie beslissing dat die hof by die toepassing van die maatstaf van doel by die klassifikasie van belastingvermydingsaktiwiteite wel oorweging gee aan die belastingpligtige se beweegrede of dryfveer wat die handelinge geïnspireer het.

Hierdie beslissing van Hoofregter Ogilvie Thompson blyk dus in te dui teen die beslissing van Hoofregter Watermeyer in CIR v King (14 SATC 184) wat in paragraaf 7.3.1.1 bespreek is. Die twee beslissings kan moontlik in die volgende lig onderskei word:

Hoofregter Ogilvie Thompson het gepoog om die normaliteit van die transaksie (pp 118-120) sowel as die doel van die vennote met die inkorporasie van die vennootskap (pp 120-122) vas te stel. Hy het die ondersoek na die normaliteit van die transaksie nie met sy ondersoek na die doel daarvan vermeng nie. Die rede hiervoor is grootliks toe te skryf aan die woorde van artikel 103(1) wat 'n afsonderlike ondersoek na die normaliteit van die transaksie sowel as 'n ondersoek na die doel daarvan vereis. By die ondersoek na die doel van die handeling blyk die oorweging van die belastingpligtige se dryfveer of beweegrede wel relevant te wees. Daarteenoor het Hoofregter Watermeyer probeer om te onderskei tussen onaanvaarbare belastingvermyding en aanvaarbare belastingvermyding. Die geleerde regter se argument is dat enige aktiwiteit wat uitgevoer word om belasting te vermy nie noodwendig binne die bepalings van artikel 90 val nie en dat die aanvaarbaarheid al dan nie van die belastingvermydingsaktiwiteit aan die hand van 'n ander maatstaf as die doel daarvan, beoordeel moet word. Volgens Hoofregter Watermeyer moet 'n realiteitstoets toegepas word ongeag van wat die belastingpligtige se beweegrede of dryfveer ookal mag wees. Die leser moet in gedagte hou dat die normaliteitstoets nie in artikel 90 vervat was nie en Hoofregter Watermeyer moes derhalwe deur middel van wetsuitleg onderskei tussen aanvaarbare en onaanvaarbare vermydingsaktiwiteite.

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van onaanvaarbare belastingvermydingsaktiwiteite wel 'n ondersoek na die motief, in die sin van dryfveer of beweegrede, vereis. Hierdie gevolgtrekking word ondersteun deur Appèlregter Beyers se beslissing in die saak van Meyerowitz v CIR (25 SATC 287) wanneer die geleerde regter, met betrekking tot die beweegrede vir 'n bepaalde transaksie, bevind dat (p 296):

"...'The Taxpayer Pty Ltd', in contradiction to Visandra, had been formed for a good and sufficient reason being that there was a financial risk involved and the appellant and his associates wanted the protection which a company with limited liability would afford them..."

### 7.3.1.3 IBS 1178 (35 SATC 29).

Die appellant was 'n maatskappy wat gedurende 1955 opgerig was om die boukontraakteursbesigheid van twee vennote oor te neem. Die twee vennote het al die uitgereikte aandele van die appellant gehou.

Gedurende 1967 is 'n ander maatskappy deur dieselfde twee individue opgerig wat op sy beurt die besigheid van die appellant oorgeneem het.

Die appellant het tot 1967 groot bedrae van onuitgekeerde reserwes geakkumuleer. Dit was ook duidelik dat die appellant vanaf 1967 nie meer vrystelling van belasting op onuitgekeerde winste sou geniet nie omdat sy onuitgekeerde winste meer as R100 000 sou beloop. Nadat die nuwe maatskappy die besigheid van die appellant oorgeneem het, het die winste van die appellant drasties gedaal. Die besigheid se winste het in die nuwe maatskappy opgehoop.

Binnelandse Inkomste het artikel 103(1) op die oordrag van die besigheid toegepas en die onuitgekeerde winste van die nuwe maatskappy by die onuitgekeerde winste van die appellant getel en belasting op onuitgekeerde winste op die addisionele winste gehef.

Regter (Soos hy toe was) Corbett het die ondersoek na die doel van die transaksies met die volgende woorde ingelei (p 33):

"The two directors (A & B) were called as witnesses upon appellant's behalf and they explained to the court the reasons which motivated them, as directors of appellant, in adopting and carrying out the scheme."

Die direkteure het 'n aantal beweegredes vir die stigting van die nuwe maatskappy en die oordrag van die besigheid aan die nuwe maatskappy aan die hof voorgehou. Die belangrikste hiervan was dat hulle voorsien het dat hul twee seuns by die besigheid betrokke sou raak en gelyke aandeelhoudings sou bekom. Die aandele in die nuwe maatskappy sou goedkoper deur die seuns bekom kon word as die aandele van die appellant wat reeds aansienlike bates oor 'n tydperk versamel het.

Regter Corbett het vervolgens die volgende beginsel met betrekking tot die beoordeling van die doel van die transaksies, gestel (p 35):

"In assessing this evidence and determining whether the onus cast upon appellant in regard to this issue had been discharged or not, the question is not so much whether the reasons or purposes advanced by the witnesses for the formation and carrying out the scheme - and for doing this at the time when they did - are logically watertight as whether they were, as a matter of probability, the main purposes which the appellant - or, more precisely, its directors, in fact had in mind when the scheme was formulated and carried out. Naturally the logical cogency of the alleged purposes plays an important role in determining what the true purposes were - since the

less cogent they are the less acceptable becomes the assertion that they were the true motivating causes - ... We are further satisfied, however, that this scheme was put into operation several years before it was really required and that in doing so the appellant's directors were actuated in the main by the consideration that if this were done there would - or at any rate could - be substantial savings in undistributed profits tax."

Dit is duidelik dat die geleerde regter, in sy ondersoek na die doel van die skema, oorweging verleen aan die motiewe, in die sin van beweegredes of dryfvere, wat die skema geïnspireer het.

Die beslissing lei dus tot die gevolgtrekking dat die toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van onaanvaarbare belastingvermyding wel 'n ondersoek na die belastingpligtige se motief, in die sin van beweegrede of dryfveer, vereis.

### 7.3.2 Doel.

#### 7.3.2.1 CIR v King (14 SATC 184).

Die feite van die saak is reeds in paragraaf 7.3.1.1 uiteengesit.

Hoofregter Watermeyer verwys in sy beslissing na die doel van die transaksie (p 190) deur die woorde "which a transaction may be designed to avoid" te gebruik. Hierdie benadering word ook deur Appèlregter Schreiner gevolg wanneer hy die uitdrukking "if done with the object of prejudicing the fiscus" gebruik wanneer hy die doel van die transaksie oorweeg (p 199).



Hoofregter Watermeyer ondersteun (p 198) verder ook die beslissing van die Kaapse Provinsiale Afdeling dat:

"...the words 'the purpose' which appear in section 90 meant not merely an incidental purpose but the dominant purpose"

Hierdie beslissing toon duidelik aan dat die toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van onaanvaarbare belastingvermyding 'n oorweging van die belastingpligtige se doel, in die sin van die oogmerk of doelwit wat hy wil bereik, vereis.

#### 7.3.2.2 CIR v Da Costa (47 SATC 87).

Addisionele aanslae is teen die respondent, na aanleiding van 'n spesiale ondersoek deur Binnelandse Inkomste, gehef. Die addisionele belasting betaalbaar het R15 590 beloop. 'n Boete ten bedrae van R15 590 is kragtens artikel 76 egter ook gehef.

Die boete is uiteindelik deur die Spesiale Hof verminder nadat die respondent se beswaar deur Binnelandse Inkomste van die hand gewys is en hy homself tot hoër gesag beroep het.

Appèlregter Van Heerden het die feite van die saak in die volgende woorde opgesom (p 96):

"...throughout the relevant period the respondent employed a firm of accountants to maintain proper books of account for the respondent's

business from information supplied by the respondent and to draw up tax returns reflecting the respondent's true income and expenditure; that the firm chose to disregard the figures in the respondent's rough cash books and employed a 'short-cut' method of bookkeeping which had the effect of drastically reducing the true revenue of the business; that this caused the firm to understate the respondent's income in the tax returns prepared and submitted by it on behalf of the respondent, and that the latter was unaware of the firm's failure to maintain proper books and to submit accurate returns, there being no question of collusion between the firm and the respondent."

Binnelandse Inkomste het hierdie feite nie in dispuut geplaas nie, intendeel die onskuld van die respondent is deur Binnelandse Inkomste aanvaar (p 96). Binnelandse Inkomste het egter aangevoer dat die respondent vir bedrog wat deur sy verteenwoordigers gepleeg is, gestraf moet word.

Appèlregter Van Heerden se reaksie op hierdie argument was die volgende (p 97):

"The key words of s 76(2)(a) are 'any act or omission of the taxpayer ... done with the intent to evade taxation', and it is certainly arguable that this phrase applies only to an actual - and not also an imputed - intention of the taxpayer."

Aangesien die geleerde regter die saak op ander gronde beslis het, het hy nie uitsluitel oor hierdie aspek gegee nie. Daar word egter aan die hand gedoen dat die reaksie van die geleerde regter die korrekte uitleg van die bepaalde bepaling

is. Met ander woorde, die bedoeling van 'n belastingpligtige se verteenwoordigers kan nie aan die belastingpligtige self toegedig word nie. Die feit dat 'n belastingpligtige se verteenwoordigers sekere handeling verrig wat belastingontduiking tot gevolg gehad het, kan dus nie op die bedoeling van die belastingpligtige dui nie. Die bedoeling om belasting te vermy moet by die belastingpligtige self vestig.

Hierdie beslissing lei dus tot die afleiding dat die maatstaf van bedoeling, by die identifikasie van onaanvaarbare belastingvermydingsaktiwiteite, wel dieselfde betekenis het as doel, in die sin van oogmerk of doelwit wat bereik wil word.

### 7.3.3 Bedoeling.

#### 7.3.3.1 IBS 1178 (35 SATC 29).

Die feite van die saak is reeds in paragraaf 7.3.1.3 uiteengesit.

Nadat die hof aanvaar het dat die hoofogmerke van die skema was om voorsiening te maak vir die betrokkenheid van die direkteure se seuns by die konstruksiebesigheid, het die hof die tydstip van die implementering bevraagteken (p 36).

Die hof was nie oortuig dat die direkteure nie 'n ander hoofdoel tydens die implementering van die skema gehad het nie. Een van die redes wat deur Regter Corbett voorgehou was, is (p 37):

"...there is also the very important objective fact that the carrying out of the scheme coincided with the accumulation of reserves slightly in excess of R100 000 by the appellant."

Dit blyk uit hierdie beslissing dat die hof bevind het dat die noodwendige gevolg, dat belasting op onuitgekeerde winste vermy sou word indien die transaksie uitgevoer sou word, die doel van die skema was.

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die toepassing van die maatstaf van doel, by die identifikasie van onaanvaarbare belastingvermydingsaktiwiteite, 'n oorweging van bedoeling by noodwendigheid vereis. Met ander woorde, die betekenis van die maatstaf van doel by die identifikasie van onaanvaarbare belastingvermydingsaktiwiteite is wyd genoeg om bedoeling by noodwendigheid in te sluit.

#### 7.3.3.2 CIR v Da Costa (47 SATC 87).

Die feite van die saak is reeds in paragraaf 7.3.2.2 bespreek.

Die benadering van die Spesiale Hof was dat die belastingpligtige se agente die bedoeling gehad het om belasting te ontduik en dat hierdie bedoeling aan die belastingpligtige toegedig kan word (Hierdie aspek is reeds in bogenoemde paragraaf bespreek).

Wat wel relevant is, is dat die bedoeling om belasting te ontduik vasgestel is na aanleiding van die onvermydelike gevolge van die handeling van die belasting-

pligtige se agente. Die boekhoudingsmetode wat toegepas is, het onvermydelik tot die onderstelling van die belastingpligtige se inkomste gelei.

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die betekenis van die maatstaf van bedoeling, by die identifikasie van onaanvaarbare belastingontduiking, wel wyd genoeg is om bedoeling by noodwendigheid in te sluit.

#### 7.3.4 Gevolgtrekking.

Uit bostaande ondersoek is dit duidelik dat die maatstaf van doel, wanneer dit by die identifikasie van onaanvaarbare vermydingsaktiwiteite toegepas word, wel verwys na die belastingpligtige se motief in die sin van sy beweegrede of dryfveer. Die ondersoek is verder ook daarop gerig om sy doel in die sin van oogmerk of mikpunt vas te stel. Die betekenis van die maatstaf van doel by hierdie ondersoek is wyd genoeg om bedoeling by noodwendigheidsbewussyn in te sluit.

Die identifikasie van onaanvaarbare belastingontduikingsaktiwiteite vereis 'n ondersoek na die belastingpligtige se oogmerk maar die ondersoek is wyd genoeg om bedoeling by noodwendigheid in te sluit.

#### 7.4 DIE AARD VAN DIE TOETS BY DIE IDENTIFIKASIE VAN BELASTINGVERMYDING EN -ONTDUIKING.

Die tweede probleem om te ondersoek is wat die aard van die toets is wanneer die maatstaf van doel toegepas word by die identifikasie van 'n onaanvaarbare belastingvermydings- of ontduikingsaktiwiteit.

Om die verskillende toetse wat telkens deur die hof toegepas word, vas te stel, is dit noodsaaklik om verskillende hofbeslissings waar die maatstaf van doel by die identifikasie van onaanvaarbare belastingvermydings- of ontduikingsaktiwiteite toegepas is, te ontleed. 'n Volledige uiteensetting en verduideliking van die verskillende toetse wat moontlik toegepas kan word by die klassifikasie van 'n belastingpligtige se handeling aan die hand van die maatstaf van doel word in hoofstuk drie weergegee.

#### 7.4.1 SIR v Gallagher (40 SATC 39).

Die respondent het 'n maatskappy opgerig waarvan hy die uitgereikte aandele kragtens 'n trustakte aan sy kinders geskenk het. Hy het ook sekere inkomsteproduiserende bates aan die maatskappy verkoop. Die gevolge van hierdie transaksies was dat die respondent belasting vermy het deurdat die maatskappy nie op dividendinkomste wat op sekere aandele, wat deur die transaksies bekom is, ontvang is, belasting betaal het nie.

Binnelandse Inkomste het artikel 103(1) toegepas en die dividendinkomste in die hande van die respondent belas. Namens Binnelandse Inkomste is aangevoer dat die doel van die transaksie vasgestel moet word deur 'n objektiewe toets toe te pas. Die argument was dat daar na die gevolge van die transaksie gekyk moet word om die doel daarvan vas te stel.

Appèlregter Corbett se reaksie op hierdie argument was soos volg (p 48):

"It is submitted in the heads of argument of appellant's counsel that in determining the purpose of a transaction, operation or scheme an

'objective' test should be applied. By an objective test in this context is evidently meant a test which has regard rather to the effect of the scheme, objectively viewed, as opposed to a 'subjective' test which takes as its criterion the purpose which those carrying out the scheme intend to achieve by means of the scheme. ...it is appropriate to state that, in my view, the test is undoubtedly a subjective one."

en (p 49):

"If the subjective approach be adopted (as it must), then it is obvious that of prime importance in determining the purpose of the scheme would be the evidence of respondent, the progenitor of the scheme, as to why it was carried out."

Hierdie sterk woorde van die geleerde regter laat geen twyfel oor die aard van die toets by die ondersoek na die doel van 'n transaksie, nie. Die aard van die toets is duidelik 'n subjektiewe een. Die doel van die transaksie kan nie vasgestel word deur na die effek daarvan of die gevolge daarvan te verwys nie.

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die ondersoek na die doel van 'n bepaalde aktiwiteit, ten einde 'n onaanvaarbare vermydingsaktiwiteit te identifiseer, 'n subjektiewe toets behels. Die gedagtegang van die dader self moet vasgestel en oorweeg word.

#### 7.4.2 IBS 1178 (35 SATC 29).

Die feite van die saak is reeds in paragraaf 7.3.1.3 uiteengesit.

In sy ondersoek na die doel van die skema het Regter Corbett die volgende stelling gemaak (pp 35-6):

"...this cannot be allowed to obscure the real inquiry, which is as to the actual state of mind of appellant's directors at that time."

Die geleerde regter pas dus 'n subjektiewe toets toe om die doel van die skema vas te stel, deurdat hy die gedagtegang van die dader self, ondersoek.

Regter Corbett gaan egter verder en pas ook 'n objektiewe toets toe deur die volgende bevindings te maak (pp 36-7):

"The contention that the two directors (A & B) wished to see the new company well-established before their sons joined the business strikes us as being somewhat specious. The prosperity of the new company was entirely dependent upon the prosperity of the business. The business itself was well-established and reasonably prosperous while conducted in the name of appellant and there seemed to be no reason why it should not continue to be so when transferred to and conducted in the name of the new company. ...there is also the very important fact that the carrying out of the scheme coincided with the accumulation of reserves slightly in excess of R100 000 by the appellant."

Dit is interessant om daarop te let dat die hof hierdie objektiewe benadering volg nadat daar op 'n subjektiewe benadering reeds aanvaar is dat die hoofdoel van die skema juis dit was dit wat die direkteure voorgegee het om te wees (p 36).



Hierdie benadering van regter Corbett kan met reg gekritiseer word, veral in die lig van die sterk beslissing wat hy as Appèlregter in *SIR v Gallagher* (hierdie beslissing is in paragraaf 7.4.1 bespreek) gegee het.

Die beslissing is dus nie goeie gesag om die gevolgtrekking te maak, dat die toets by die vasstelling van die doel waarmee 'n handeling verrig is, by die identifikasie van onaanvaarbare vermydingsaktiwiteite, nie beperk is tot 'n subjektiewe toets nie maar ook 'n objektiewe toets, naamlik die evaluering van die gedagtegang van 'n redelike persoon in dieselfde omstandighede, insluit, nie.

#### 7.4.3 *CIR v Di Ciccio* (47 SATC 87).

Die respondent het nagelaat om belastingopgawes vir 'n geruime periode te verstrek. Binnelandse Inkomste het 'n spesiale ondersoek na die respondent se sake geloods en na aanleiding van die resultate van die ondersoek is addisionele aanslae gedurende 1983 deur Binnelandse Inkomste uitgereik.

Reeds gedurende 1980 het die appellant die betrokke opgawes gebaseer op ramings van sy inkomste vir die betrokke jare ingedien. Hierdie opgawes was vergesel van 'n brief wat die volgende verklaring bevat het (p 199):

"Please note that this amount is purely an estimate and is in no way returned as my true income. To expedite matters, I feel this is one way of taking care of matters concerned."

Die respondent het aangevoer dat hy nie akkurate bedrae kon verstrek nie omdat daar op sy rekords deur Binnelandse Inkomste beslag gelê is.

Die addisionele aanslae wat gehef is, het boetes ingesluit wat bereken is met verwysing na die bedrae wat die beraamde inkomstes, soos verstrekkend in die geskatte opgawes, oorskry het.

Regter Nestadt het die aard van die toets by die ondersoek na die bedoeling waarmee die handeling verrig is in die volgende woorde bespreek (p 205):

"The question is simply whether, objectively considered, there was an omission of an amount which ought to have been included or an incorrect statement."

Die hof pas dus hier 'n objektiewe toets toe om die bedoeling van die belastingpligtige vas te stel. Dit blyk uit die hof se benadering dat die objektiewe toets 'n oorweging van die gevolge van die handeling behels.

Hierdie benadering word ondersteun deur 'n beslissing van die Spesiale Hof, wat tans nog ongerapporteer is, waarin Regter Erasmus die volgende gevolgtrekking gemaak het:

"Op grond van die omstandighede en bevindinge hierbo word bevind dat die appellant, as 'n redelike man, sou moes agtergekom het dat daar fout was met die syfers wat mnr C in appellant se state opgegee het, dat hy dit kon voorkom het deur die syfers met mnr C te bespreek en te kontroleer of, desnoods, die hulp van 'n ander boekhouer of rekenmeester in te geroep het om die posisie op te klaar. Hierdie versuime van die appellant dui vir ons daarop dat appellant onder die omstandighede nalatig was deur nie aldus op te getree het nie."

Die appellant het in die saak aangevoer dat sy boekhouders se handeling die weglating van inkomste tot gevolg gehad het en dat hy onbewus was van hierdie gevolge en dat hy daarom nie die bedoeling gehad het om belasting te ontduik nie.

Regter Erasmus pas duidelik 'n objektiewe toets, naamlik die verwantskap tussen die belastingpligtige se handeling en die van 'n redelike man, toe.

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die toepassing van die maatstaf van bedoeling, by die identifikasie van onaanvaarbare ontduikingsaktiwiteite, 'n objektiewe toets vereis deurdat oorweging verleen moet word aan die gevolge van die belastingpligtige se handeling sowel as aan die verwantskap van sy handeling met die van 'n redelike man.

#### 7.4.4 Gevolgtrekking.

Hierdie ondersoek toon aan dat die toepassing van die maatstaf van doel by die identifikasie van onaanvaarbare belastingvermydingsaktiwiteite 'n subjektiewe toets vereis deurdat die belastingpligtige se eie verklarings aangaande sy oogmerke ondersoek moet word.

Verder dui die ondersoek aan dat die aard van die toets by die identifikasie van onaanvaarbare ontduikingsaktiwiteite, 'n objektiewe toets behels, deurdat oorweging verleen word aan die gevolge van die belastingpligtige se handeling sowel as die verwantskap van sy handeling met die van 'n redelike persoon. Die aard van die toets sluit nie 'n subjektiewe benadering in nie.

## HOOFSTUK 8.

### DIE PERKE VAN EN NOODSAAKLIKHEID VIR DIE MAATSTAF VAN BEDOELING.

#### 8.1 INLEIDING.

Volgens Van Niekerk (Doel en motief van die belastingpligtige in die belastingreg, 1972 THRHR 105, p 106) lei die formulering van belastingreëls met verwysing na die bedoeling van die belastingpligtige tot onsekerheid, onbillikheid en 'n swak belastingmoraal. Met verwysing na die toepassing van die maatstaf van bedoeling in artikel 103 van die Inkomstebelastingwet maak hy die volgende waarneming (p 111):

"Die onsekerheid wat artikel 103 meebring word vererger deur die feit dat dit etlike jare mag duur voordat finale uitsluitel verkry word. Intussen is die belastingpligtige nie alleen onseker wat betref sy uiteindelijke belastingaanspreeklikheid nie maar ook wat betref die toekoms van sy onderneming."

Blum (Motive, Intent and Purpose in Federal Income Taxation, 1967 (34) CLR 485, p 543) meen op sy beurt dat enige rasonale belastingstelsel oorweging moet verleen aan die noodsaaklikheid vir die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die formulering van belastingreëls

Die doel van hierdie hoofstuk is dus om oorweging te verleen aan die perke van en noodsaaklikheid vir die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die formulering van belastingreëls

## 8.2 DIE PERKE VAN DIE MAATSTAF VAN BEDOELING.

Verskeie faktore wat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die formulering van belastingreëls belemmer of beperk is geïdentifiseer waaronder, die relatiewe belangrikheid van die kwalifiserende doel, die tydreeëling van die kwalifiserende doel, subjektiwiteit, geloofwaardigheid en ex post facto getuienis.

### 8.2.1 Die relatiewe belangrikheid van die kwalifiserende doel.

Blum (p 106) identifiseer die eerste faktor wat die toepassing van die maatstaf van bedoeling belemmer met verwysing na die voorbeeld van 'n rekenmeester wat 'n kursus in die Regte deurloop. Indien die klassifikasie van die uitgawes wat met die kursus verband hou, afhang van die bedoeling van die rekenmeester, moet die gedagtegang van die rekenmeester ontleed word. Blum verduidelik die probleem in die volgende woorde (pp 566-7):

"Up to this point, we have spoken loosely about whether in the accountant's thinking the law training is associated with improving his performance as an accountant or with becoming a practising lawyer, or with some other goal. But the reality, of course, is that we may expect him to have in mind more than one objective in attending law school. It therefore seems necessary to be more specific: Is deductibility to turn on whether the qualifying purpose - assumed here to be improving the taxpayer's abilities as an accountant - is found to be present to an important degree? Or is found to be a major purpose? Or is found to be the primary purpose? Or is found to be the only significant purpose?"

Hierdie probleem kan verder geneem word deur te vra of die soeke na 'n kwalifiserende doel die meting van die onderskeie doelwitte op die basis van 'n gemene faktor vereis (Blum, p 509).

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat enige belastingreël wat met verwysing na die maatstaf van bedoeling geformuleer word, die relatiewe belangrikheid van die kwalifiserende doel moet kwantifiseer. 'n Versuim om dit te doen lei tot onsekerheid met betrekking tot die toepassing van die betrokke belastingreël.

Die statutêre formulering van belastingreëls neem normaalweg kennis van hierdie probleem aangesien reëls soos artikel 23(g) vereis dat die uitgawe geheel en al of hoofsaaklik vir bedryfsdoeleindes aangegaan moet wees.

### 8.2.2 Tydreëling van die kwalifiserende doel.

Volgens Blum (p 508) is die tydreëling van die kwalifiserende doel 'n verdere probleem wat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die formulering van belastingreëls belemmer. Met verwysing na die voorbeeld van die rekenmeester wat die kursus in die Regte deurloop, verduidelik hy die probleem in die volgende woorde:

"In the case of the accountant attending law school, should the focus be on his purpose as of the day he applied for admission? Or the day he first attended class? Or every day he was enrolled in school? Further, should the deductibility of tuition under the test change with every important change of mind by the taxpayer as to his reasons for being in school?"

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die formulering van belastingreëls belemmer word deurdat dit 'n oorweging van die belastingpligtige se gedagtegang op verskillende stadiums vereis. Dit lei tot onsekerheid met betrekking tot die toepassing van die betrokke belastingreël

### 8.2.3 Subjektiviteit.

Die formulering van belastingreëls met verwysing na die bedoeling van die belastingpligtige bring noodwendig 'n subjektiewe element na vore. Volgens Van Niekerk (p 109) word die stryd selde op hierdie subjektiewe gronde gevoer. Hy maak die waarneming dat:

"Dit is moeilik om iemand se subjektiewe bedoeling te bepaal. Iemand het êrens geskryf: 'The devil himself knoweth not the mind of man'."

Hy verwys verder ook na die Carter-kommissie se verklaring in verband met artikel 138 van die Kanadese Inkomstebelastingwet, wat die teenhanger van artikel 103 van die Inkomstebelastingwet is (p 109):

"An investigation into the subjective purpose behind a business transaction or series of transactions is at least a highly speculative undertaking."

Ook Lapidoth (Taxation and the law, 96 SALJ 584) verduidelik hierdie probleem in die volgende woorde (p 587):

"The establishment of the facts is often the real issue in any legal case. It is surely the common issue in a tax case, since only the taxpayer himself

knows what his income is, and he will not readily disclose to the Revenue the facts from which the amount of his income can be deduced."

Enige formulering van belastingreëls met verwysing na die bedoeling van die belastingpligtige word dus belemmer deur die subjektiewe element wat onvermydelik betrek word.

#### 8.2.4 Geloofwaardigheid.

Die element van subjektiwiteit wat by die toepassing van die maatstaf van bedoeling betrokke is, lei onvermydelik tot 'n verdere bewysregtelike probleem naamlik, geloofwaardigheid van die belastingpligtige (The reliability of evidence in the tax court, 27 ITR 300).

In die saak van *Malan v KBI* (43 SATC 1) het Regter Grosskopf hierdie probleem geadresseer (p 7) met verwysing na Regter Miller se uitspraak in *IBS 1185* (35 SATC 122):

"It is no difficult matter to say that an important factor is: what was the taxpayer's intention when he bought the property? It is often very difficult, however, to discover what his true intention was... It is the function of the court to determine on an objective review of all the relevant facts and circumstances what the motive, purpose and intention of the taxpayer were... This is not to say that the court will give little or no weight to what the taxpayer says his intention was, as is sometimes contended in argument on behalf of the Secretary in cases of this nature. the taxpayer's evidence under oath and that of his witnesses must necessarily be given full consideration and the credibility of the witnesses must be assessed as in any other



case which comes before the court. But direct evidence of intent and purpose must be weighed and tested against the probabilities and the inferences normally to be drawn from the established facts."

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die faktor van geloofwaardigheid die toepassing van die maatstaf van bedoeling ernstig belemmer.

#### 8.2.5 Ex post facto getuienis.

Die feit dat 'n belastingdispuut eers lank nadat die belastingpligtige se handeling reeds plaasgevind het, ontstaan, lei tot 'n verdere bewysregtelike beperking op die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die formulering van belastinggreëls In Regter Grosskopf se woorde (Malan v KBI, 43 SATC 1, p 7):

"Mense se bedoelings is dikwels wisselend, ongevorm en ongeformuleerd en hul ex post facto getuienis daaroor, hoewel eerlik, is dikwels onbetroubaar, of bestaan uit blote rekonstruksie."

Waarnemende Appèlregter Nicholas (CIR v Pick 'n Pay Wholesalers Pty Ltd, 49 SATC 132, pp 149-150) verduidelik die probleem soos volg:

"The direct evidence as to the purpose of the donation was given by Mr Ackerman and Mr Hurst. Their veracity is not in question. There are however circumstances which affect the cogency of their evidence in this regard. That evidence was given more than four and a half years after the date of the donation. Human memory is inherently and notoriously liable to error. One knows that people are less likely to be complete and accurate in their accounts after a long interval than after a short one. It is a matter of

common experience that during the stage of retention or storage in the memory, perceived information may be forgotten or it may be modified, or added to, or distorted by subsequent information. One is aware too that there can occur a process of unconscious reconstruction."

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die formulering van belastingreëls beperk word deur die feit dat die bedoeling bewys moet word met verwysing na ex post facto getuienis.

### 8.3 DIE NOODSAAKLIKHEID VIR DIE MAATSTAF VAN BEDOELING.

Blum (p 543) identifiseer vier faktore wat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die formulering van belastingreëls onvermydelik maak naamlik, regsbeginsels, klassifikasie van uitgawes, klassifikasie van inkomste en belastingvermyding.

#### 8.3.1 Regsbeginsels.

Blum maak die waarneming dat die belastingreg, as gevolg van praktiese oorwegings, oor die algemeen gebruik maak van algemene regsbegrippe en -beginsels. Wanneer hierdie geleende beginsels verwys na motief, doel of bedoeling is dit onvermydelik dat die begrippe hul plek in die Belastingreg sal vind.

#### 8.3.2 Klassifikasie van uitgawes.

Volgens Blum moet enige belastingstelsel waarvolgens belasting op 'n netto

inkomste gehef word, onderskei tussen verbruiksuitgawes en uitgawes wat met die produksie van inkomste verband hou. Hy is van mening dat :

"...here one finds inescapable the unwelcome criterion of intention. A thoroughly precise and objective distinction is inconceivable."

Van Niekerk (p 118) kom to dieselfde gevolgtrekking as Blum.

### 8.3.3 Klassifikasie van inkomste.

In die geval van 'n belastingstelsel wat gegrond is op die onderskeiding tussen verskillende klasse inkomste, is Blum van mening dat:

"If differentiation are based on the reason (or reasons) why a transferor gave something of value to the taxpayer, or why an asset on which he experienced a gain or loss, the classification cannot avoid inquiring into state of mind."

### 8.3.4 Belastingvermyding.

Wanneer die Wetgewer sekere aktiwiteite van 'n belastingpligtige wil klassifiseer as onaanvaarbare belastingvermyding is die toepassing van die normaliteitsreëls nie altyd suksesvol nie. In sulke omstandighede is Blum van mening dat die klassifikasie noodwendig sal afhang van die maatstaf van bedoeling.

Van Niekerk (p 114) is egter van mening dat:

"Terwyl maatreëls om vermyding te bekamp as onvermydelike euwel aanvaar word, moet terselfdertyd gewaak word teen wetgewing wat in sy praktiese toepassing tot onsekerheid en onbillikheid kan lei. Reëls moet so ingeklee word dat subjektiewe maatstawwe geen of 'n baie geringe rol speel."

#### 8.4 GEVOLGTREKKING.

Hierdie ondersoek het aangetoon dat die formulering van belastingreëls met verwysing na die bedoeling van die belastingpligtige deur verskeie faktore beperk word. 'n Oorweging van die faktore kan die beperkende effek daarvan verlig. Verder blyk dit duidelik dat 'n belastingstelsel soos die wat in Suid Afrika geld, nie sondermeer sonder die maatstaf van bedoeling kan klaarkom nie. Onsekerheid wat met die toepassing van die maatstaf gepaardgaan kan slegs deur 'n verbeterde kennis daarvan verlig word.

## HOOFSTUK 9

### OPSOMMING EN AANBEVELINGS

#### 9.1 INLEIDING

Die belastingreg in Suid-Afrika het, om verskeie redes, al hoe meer kompleks geword en gevolglik is wetgewing moeiliker om op te stel, te interpreteer en toe te pas. Een van die redes hiervoor is die neiging van die wetgewer en die hof om al hoe meer van die substantiewe belastingreëls, waarvolgens 'n belastingpligtige se handeling of transaksies beoordeel of geklassifiseer word, te formuleer aan die hand van die maatstawwe van motief, doel en bedoeling.

Die toepassing van hierdie maatstawwe dra by tot regsonsekerheid, ingewikkeldheid en onregverdigheid wat nie in 'n goeie belastingstelsel tuishoort nie.

Nieteenstaande die feit dat die wetgewer al hoe meer die maatstawwe van motief, doel en bedoeling inspan by die formulering van belastingreëls, word die begrippe nie statutêr omskryf nie. Selfs die hof wat geroep word om 'n belastingprobleem deur die toepassing van die maatstawwe op te los, het by baie min geleenthede gepoog om die begrippe te omskryf en te onderskei. Hierdie ondersoek het aangetoon dat die hof wel by geleentheid probeer het om die begrippe te omskryf en te onderskei.

Desnieteenstaande word die begrippe steeds as sinonieme gebruik wat tot verwarring lei.

Hierdie ondersoek het aangetoon dat onlangse beslissings daarop dui dat die betekenis en toepassing van die maatstawwe nog nie in die belastingreg gesuiwer is nie.

Sommige geleerde skrywers meen dat 'n onderskeiding van die begrippe nie 'n bydrae tot die oplossing van die probleem sal kan lewer nie. Ander skrywers meen dat so 'n onderskeiding noodsaaklik is voordat onsekerheid in die belastingreg uit die weg geruim sal word.

Die doel van hierdie ondersoek was om die betekenis en toepassing van die begrippe motief, doel en bedoeling in die Suid-Afrikaanse belastingreg te bestudeer en om 'n poging aan te wend om dit te omskryf en te onderskei. Uiteindelik is daar beoog om 'n bydrae te lewer tot die bereiking van groter sekerheid, eenvoud en regverdigheid in die Suid-Afrikaanse belastingreg.

## 9.2 DIE BETEKENIS VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING IN ANDER REGSDISSIPLINES

Aangesien die begrippe motief, doel en bedoeling reeds in ander regsdisiplines omskryf en onderskei is, is die betekenis soos dit daar uitgekristalliseer het as grondslag van hierdie ondersoek aanvaar.

Die onderskeie betekenis van die begrippe motief, doel en bedoeling wat as grondslag vir die ondersoek aanvaar is, kan soos volg opgesom word:

- 9.2.1      **Motief**  
Beweegrede of leidende impuls.
  
- 9.2.2      **Doel**  
Oogmerk, mikpunt of gevolg wat beoog word.
  
- 9.2.3      **Bedoeling**  
Oogmerk, mikpunt of gevolg wat beoog word sowel as die  
noodwendige of onvermydelike gevolg en die waarskynlike gevolg.

### 9.3    DIE KLASSIFIKASIE VAN HANDELINGE OF TRANSAKSIES AAN DIE HAND VAN DIE MAATSTAWWE VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING BINNE DIE BELASTINGREG

Die toepassing van die maatstawwe van motief, doel en bedoeling bring noodwendig 'n subjektiewe element by die oplossing van belastingprobleme na vore, maar dit word nie net tot subjektiewe toetse beperk nie. Die toepassing van die maatstawwe kan ook objektiewe toetse vereis. Die aard van die toets wat in enige bepaalde geval toegepas moet word, sal afhang van die metode waarvolgens die betrokke handeling of transaksie aan die hand van die maatstawwe geklassifiseer moet word.

Die algemene metodes van klassifikasie van handeling of transaksies binne die belastingreg wat deur hierdie ondersoek geïdentifiseer is, is:

- (a) Die handeling of transaksie word geklassifiseer met verwysing na die gedagtegang van die dader self. Hierdie metode vereis die toepassing van 'n subjektiewe toets.
- (b) Die klassifikasie van die handeling of transaksie ignoreer die gedagtegang van die betrokke dader, maar oorweeg die moontlike gedagtegang van 'n tipiese persoon onder soortgelyke omstandighede. Hierdie metode vereis die toepassing van 'n objektiewe toets.
- (c) Die handeling of transaksie word geklassifiseer met verwysing na die gevolge daarvan. Hierdie metode vereis die toepassing van 'n objektiewe toets.
- (d) Die klassifikasie van die handeling of transaksie berus op die verwantskap van die handeling of transaksie met ander handelinge of transaksies. Hierdie metode vereis die toepassing van 'n objektiewe toets.
- (e) Die handeling of transaksie word geklassifiseer met verwysing na die blote plaasvind van die handeling of transaksie (Die handeling of transaksie word geklassifiseer aan die hand van voorgeskrewe reëls). Hierdie metode vereis die toepassing van 'n objektiewe toets.

#### 9.4 DIE BETEKENIS EN TOEPASSING VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'N BESIGHEID.

Die identifikasie van 'n besigheid is by die toepassing van verskeie



belastingreëls relevant. Die wetgewer het die begrip "bedryf", waarvan die begrip "besigheid" 'n element is, omskryf sonder om die toepassing van die maatstawwe van motief, doel en bedoeling te vereis, maar die hoewe het heengegaan en die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n besigheid betrek.

Hierdie ondersoek het aangetoon dat die identifikasie van 'n besigheid aan die hand van die maatstaf van bedoeling 'n oorweging van die volgende vereis:

- (a) die bedoeling om wins te maak;
- (b) die bedoeling om besigheid te bedryf; en
- (c) die bedoeling om soortgelyke transaksies op 'n gereelde grondslag te doen.

'n Ondersoek het aangetoon dat die betekenis van die begrippe motief, doel en bedoeling nog nie gesuiwer is by die identifikasie van 'n besigheid nie. Verskeie hofbeslissings dui daarop dat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n besigheid, nie 'n ondersoek na belastingpligtige se motief in die sin van beweegrede of dryfveer, vereis nie. Daarteenoor is daar sekere hofbeslissings geïdentifiseer wat daarop dui dat die belastingpligtige se motief, in die sin van beweegrede of dryfveer, wel oorweeg moet word.

Die ondersoek het aangetoon dat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n besigheid, wel 'n oorweging van die

belastingpligtige se hoofdoel, in die sin van sy oogmerk of gevolg wat hy wil bereik, vereis.

Die ondersoek het aangetoon dat daar onsekerheid bestaan of die betekenis van die begrip "bedoeling" wyd genoeg is om bedoeling by waarskynlikheid of bedoeling by noodwendigheid in te sluit. Dit blyk tog dat die houe van mening is dat die begrip wyd genoeg is om bedoeling by noodwendigheid in te sluit maar dat bedoeling by waarskynlikheid nie ingesluit word nie.

Met betrekking tot die aard van die toets by die identifikasie van besigheid, toon die besliste sake dat die volgende metodes en toetse toegepas word:

- (a) die belastingpligtige se verklarings aangaande sy bedoeling word oorweeg. Met ander woorde, 'n subjektiewe toets word toegepas.
- (b) die gevolge van 'n transaksie word in sommige gevalle oorweeg. Hierdie ondersoek behels die toepassing van 'n objektiewe toets.
- (c) die verwantskap tussen die belastingpligtige se handeling of transaksies en handeling of transaksies van 'n normale persoon word oorweeg. In hierdie geval word ook 'n objektiewe toets toegepas.

#### Aanbevelings

1. Daar word aanbeveel dat die wetgewer die begrip "besigheid" moet

omskryf met verwysing na objektiewe faktore. Die maatstaf van bedoeling behoort geen rol by hierdie omskrywing te speel nie.

Hierdie aspek vereis verdere ondersoek en diepgaande studie.

2. Sou die wetgewer versuim om die begrip "besigheid", soos aanbeveel, te omskryf, is dit die howe se verantwoordelikheid om enige onsekerhede uit die weg te ruim. In hierdie verband word dit aanbeveel dat die howe 'n duidelike uitwysing met betrekking tot die betekenis van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van die besigheid moet gee.

Die standpunt dat die begrip nie na die belastingpligtige se motief in die sin van beweegrede of dryfveer verwys nie, blyk meer logies te wees en moet so deur die howe aanvaar en bevestig word.

## 9.5 DIE BETEKENIS EN TOEPASSING VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'N KAPITAALWINS

Aangesien die belastinggevolge van die klassifikasie van 'n wins as 'n kapitaalwins so drasties is, is dit belangrik om die betekenis en toepassing van motief, doel en bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaalwins vas te stel.

Volgens een benadering word kapitaal van inkomste onderskei op grond van die ekonomiese betekenis van elke begrip. Volgens hierdie benadering vereis die toepassing van die maatstaf van bedoeling 'n oorweging van :

- (a) die bedoeling om die bate min of meer permanent te hou

- (b) die bedoeling om die bate te gebruik om 'n inkomste te produseer
- (c) die bedoeling dat die bate 'n ekonomiese nut vir die houer moet inhou.

'n Ander benadering klassifiseer die aard van 'n wins aan die hand van die vraag of die wins by die dryf van 'n besigheid gerealiseer is. Aangesien hierdie benadering reeds in 'n vroeëre hoofstuk bestudeer is, word dit nie herhaal nie.

'n Ontleding van besliste hofsake toon aan dat die betekenis van die maatstaf en bedoeling in 'n groot mate aangespreek en oorweeg is, maar dat daar nog in 'n mindere mate onsekerhede bestaan.

Die meeste hofbeslissings toon aan dat die begrip nie verwys na die betekenis van motief, in die sin van beweegrede of dryfveer nie. Tog is daar beslissings geneem waar die belastingpligtige se motiewe in ag geneem is. 'n Ontleding van hierdie beslissings toon egter dat dit nie goeie gesag is om aan te voer dat die motiewe van die belastingpligtige, in die sin van beweegredes of dryfvere, oorweeg moet word nie. Beweegredes is normaalweg neutrale feite en dui nie op die belastingpligtige se bedoeling nie.

In die geval van realisasiemaatskappye blyk dit tog dat die beweegrede of motief van die belastingpligtige 'n rol speel. Dit is egter beperk tot die ondersoek na die vraag of die maatskappy 'n realisasiemaatskappy is. Met ander woorde, die beweegrede ten opsigte van die oprigting van die maatskappy moet vasgestel word.

Die gewysdes toon duidelik dat die hof die belastingpligtige se doel in die sin van die oogmerk of gevolg wat hy wil bereik, oorweeg.

'n Ontleding van besliste hofsake toon aan dat die betekenis van die begrip bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaalwins wel wyd genoeg is om bedoeling by noodwendigheid in te sluit. Met ander woorde, die onvermydelike of noodwendige gevolg van 'n belastingpligtige se handeling of transaksies word in ag geneem by die vasstelling van sy bedoeling met betrekking tot sy handeling of transaksies. Daar is egter aanduidings in hofuitsprake wat daarop dui dat die hofe wel onseker is of hierdie betekenis wel aan die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van kapitaalwins toegedig kan word. 'n Dieper ontleding van hierdie gewysdes toon egter dat hierdie beslissings nie goeie gesag is om aan te voer dat die begrip bedoeling nie wyd genoeg is om bedoeling by noodwendigheid in te sluit nie.

Met betrekking tot die aard van die toets wat vereis word by die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n kapitaalwins toon die gewysdes dat daar 'n subjektiewe toets toegepas word deurdat die belastingpligtige se verklaring aangaande sy bedoeling oorweeg word. 'n Ontleding van die beslissings toon ook dat hierdie toets nie in isolasie toegepas word nie. Die hofe pas ook 'n objektiewe toets toe deur die belastingpligtige se verklaring te toets aan die hand van handeling of transaksies wat normaalweg daarmee verband hou.

#### Aanbevelings

1. Die wetgewer behoort die begrip "kapitaal" te omskryf aan die hand

van objektiewe faktore. Die identifikasie van 'n kapitaalwins behoort nie aan die hand van die maatstaf van bedoeling te geskied nie. Dit is duidelik dat die howe reeds die aard van 'n wins klassifiseer aan die hand van objektiewe faktore.

Hierdie aspek bied die geleentheid vir verdere ondersoek en diepgaande studie.

2. Die howe behoort enige onsekerheid ten aansien van die betekenis van die begrip "bedoeling" by die identifikasie van 'kapitaalwins uit die weg te ruim. In hierdie verband moet die betekenis van die begrip enige verwysing na die motief, in die sin van beweegrede of dryfveer, van die belastingpligtige uit te sluit.

## 9.6 DIE BETEKENIS EN TOEPASSING VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING BY DIE IDENTIFIKASIE VAN 'N TOELAATBARE AFTREKKING

Die wetgewer het voorsiening gemaak vir die toelating van die aftrekking van uitgawes kragtens verskeie bepalings. Die ondersoek is beperk tot die aftrekking van algemene uitgawes aan die hand van die vraag of dit by die voortbrenging van inkomste en geheel en al of hoofsaaklik vir bedryfsdoeleindes aangegaan is.

Die vraag of 'n uitgawe by die voortbrenging van inkomste aangegaan is omsluit twee maatstawwe, naamlik,

- (a) die doel van die aktiwiteit waarmee die uitgawe verband hou; en

- (b) die verwantskap tussen die inkomsteproduserende aktiwiteite en die besondere uitgawe.

Die maatstaf "vir bedryfsdoeleindes" beteken wesenlik dieselfde as die maatstaf "by die voortbrenging van inkomste" maar word egter bloot as negatiewe maatreël toegepas.

'n Ontleding van die hofbeslissing toon aan dat die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van toelaatbare aftrekking wel 'n oorweging van die motief, in die sin van beweegrede of dryfveer, van die belastingpligtige vereis. Daar is egter gewysdes wat daarop dui dat die hof wel die belastingpligtige se motief by die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van toelaatbare aftrekking oorweeg. Daar is dus nog 'n mate van onsekerheid in hierdie verband.

Die ondersoek toon egter dat die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van toelaatbare aftrekkings wel dieselfde betekenis het as doel, oogmerk of gevolg wat bereik wil word.

Die ondersoek het 'n interessantheid aan die lig gebring. Dit is dat die gewysdes daarop dui dat die betekenis van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking wyd genoeg is om nie net bedoeling by noodwendigheid nie, maar ook bedoeling by waarskynlikheid in te sluit. Met ander woorde, die hof oorweeg die waarskynlike gevolge van 'n belastingpligtige se handelinge of transaksies wanneer die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking toegepas word. Hierdie benadering lei tot onregverdigheid en inkonsekwente toepassing van die betrokke belastingreëls.

Met betrekking tot die aard van die toets by die identifikasie van 'n toelaatbare aftrekking toon die gewysdes dat die howe 'n objektiewe toets toepas, naamlik, dat die verwantskap van die handeling wat tot die uitgawe aanleiding gegee het, en ander handeling wat normaalweg met die voortbrenging van die inkomste geassosieer word, oorweeg word. Die howe pas egter ook 'n subjektiewe toets toe deurdat die belastingpligtige se verklaring aangaande sy bedoeling met betrekking tot sy handeling of transaksie oorweeg word.

'n Ontleding van die gewysdes toon egter dat daar 'n mate van onsekerheid geskep is deurdat die howe in sommige hofbeslissings die gevolge of effek van die belastingpligtige se handeling by die vasstelling van sy bedoeling in ag geneem het. Daar is egter beslissings deur die Hoër Hof wat daarop dui dat hierdie benadering nie korrek is nie.

#### Aanbevelings

1. Aangesien die oorweging van 'n belastingpligtige se motiewe in die sin van dryfveer of beweegrede, deur die howe oorweeg word wanneer die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van toelaatbare aftrekking toegepas word, is dit moontlik dat die bepaling van die artikel wat die aftrekking van uitgawes reguleer onregverdig t u s s e n belastingpligtiges toegepas kan word. Daar word dus aanbeveel dat die howe by die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van toelaatbare aftrekking nie oorweging moet gee aan die belastingpligtige se motief, in die sin van dryfveer of beweegrede, nie. Die maatstaf van bedoeling moet beperk word tot die doel of oogmerk wat deur die belastingpligtige



verklaar word. Verder is dit ook logies om te verwys na die noodwendige gevolge van die belastingpligtige se handeling of transaksies. Dit word dus ook aanbeveel dat die howe moet vermy om te verwys na die waarskynlike gevolge van 'n belastingpligtige se handeling of transaksies wanneer hulle die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van toelaatbare aftrekking toepas.

2. Dit word aanbeveel dat die howe enige onsekerheid met betrekking tot die aard van die toets by die toepassing van maatstawwe met bedoeling by die identifikasie van toelaatbare aftrekkings uit die weg moet ruim. In hierdie verband is dit belangrik dat die howe moet vermy om die gevolge of effek van 'n belastingpligtige se handeling of transaksie by die vasstelling van sy bedoeling te oorweeg.

## 9.7 DIE BETEKENIS EN TOEPASSING VAN MOTIEF, DOEL EN BEDOELING BY DIE IDENTIFIKASIE VAN BELASTINGVERMYDING- EN ONTDUIKING

Dit is geykte reg dat elke persoon daarop geregtig is om sy handeling en transaksies so te reël dat hy sy belastinglas minimaliseer. Die wetgewer beperk hierdie reg deur bepaalde teenvermydingsmaatreëls voor te skryf.

Die teenvermydingsmaatreëls vereis die toepassing van die maatstaf van bedoeling ten einde onaanvaarbare belastingvermydingsaktiwiteite te identifiseer.

Belastingontduiking behels bedrog teen Binnelandse Inkomste met betrekking tot die verklaring van inkomste waarop belasting betaalbaar is. Die wetgewer beskou hierdie aktiwiteite in 'n ernstige lig en skryf verskeie

strafmaatreëls voor. Die maatstaf van bedoeling word nie by die identifikasie van ontduikingsaktiwiteite vereis nie maar wel by die vasstelling van die omvang van die strafmaatreëls wat toegepas moet word.

'n Ontleding van die besliste hofsake dui daarop dat die howe by die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van onaanvaarbare belastingvermydingsaktiwiteite wel die belastingpligtige se motief, in die sin van beweegrede of dryfveer, oorweeg.

Die ondersoek het ook aangetoon dat die betekenis van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van onaanvaarbare belastingvermydings- en belastingontduikingsaktiwiteite dieselfde betekenis het as doel in die sin van oogmerk of gevolg wat bereik moet word.

Die gewysdes wat bestudeer is, het verder daarop gedui dat die betekenis van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van onaanvaarbare belastingvermyding en belastingontduikingsaktiwiteite wel wyd genoeg is om bedoeling by noodwendigheid in te sluit.

Ten aansien van die aard van die toets wat vereis word wanneer die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van onaanvaarbare belastingvermydingsaktiwiteite toegepas word, dui die besliste hofsake daarop dat die howe 'n subjektiewe toets toepas. Met ander woorde, die belastingpligtige se verklarings aangaande sy bedoeling moet oorweeg word.

By die indentifikasie van onaanvaarbare belastingontduikingsaktiwiteite vereis die toepassing van die maatstaf van bedoeling 'n objektiewe toets

deurdat die belastingpligtige se handeling of transaksies getoets moet word aan die hand van die handeling of transaksies van 'n redelike man.

### Aanbevelings

1. Aangesien daar nie wesenlik onsekerhede by die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die identifikasie van onaanvaarbare belatingvermydings- of ontduikingsaktiwiteite bestaan nie, word daar aanbeveel dat die wetstoepasser van die howe se benadering moet kennis neem en konsekwent moet toepas.

## 9.8 DIE PERKE VAN EN NOODSAAKLIKHEID VIR DIE MAATSTAF VAN BEDOELING

9.8.1 Die ondersoek het die volgende faktore, wat die toepassing van die maatstaf van bedoeling belemmer, geïdentifiseer.

- (a) Die relatiewe belangrikheid van die kwalifiserende doel word nie gekwantifiseer nie.
- (b) Die tydreëling van die kwalifiserende doel belemmer die toepassing van die maatstaf van bedoeling deurdat die belastingpligtige se gedagtegang op verskillende stadiums oorweeg moet word.
- (c) Subjektiwiteit word onvermydelik betrek wanneer die toepassing van die maatstaf van bedoeling verwys word.

- (d) Die geloofwaardigheid van die belastingpligtige moet telkens oorweeg word.
- (e) Ex post facto getuienis is dikwels onbetroubaar.

9.8.2 Die volgende faktore is geïdentifiseer wat die toepassing van die maatstaf van bedoeling by die formulering van belastingreëls noodsaaklik maak:

- (a) die toepassing van algemene regsbeginsels;
- (b) die klassifikasie van uitgawes;
- (c) die klassifikasie van inkomste; en
- (d) die identifikasie van belastingvermydingsaktiwiteite.

## VERWYSINGS

### 1. BIBLIOGRAFIE

#### 1.1 Boeke

Burchell, E.M. 1983. South African Criminal Law and Procedure. Kaapstad : Juta.

De Jager, T. 1986. Gross Income and Land Transactions. Johannesburg : Lex Patria.

Hiemstra, V.G. & Gonin, H.L. 1981. Drietalige Regswoordeboek. Kenwyn : Juta.

Kritzinger, M.S.B. 1972. Afrikaanse Verklarende Woordeboek.

Leedy, P.D. 1985. Practical Research: Planning and Design.

Margo, C.S. 1987. Verslag van die Kommissie van Ondersoek na die Republiek van Suid-Afrika se Belastingstruktuur. Pretoria : Staatsdrukker.

Meyerowitz, D. & Spiro, E. 1989. The Taxpayers' permanent volume on Income Tax in South Africa. Cape Town : The Taxpayer CC.

Silke, A.S., Divaris, C. & Stein, M.L. 1982. Silke on South African Income Tax. Kenwyn : Juta.

Snyman, C.R. 1986. Strafreg : 2de uitgawe. Durban : Butterworths.

Van der Walt, J.C. 1979. Delict: Principles and Cases. Durban : Butterworths.

Van Niekerk, A F. 1986. Inkomstebelastingreg in die Suid-Afrikaanse Reg. Durban : Butterworths.

Wells, M.J. & Isaacs, I. 1977. Butterworths South African Income Tax Practice. Durban : Butterworths.

## 1.2 Statute

Boedelbelastingwet, nommer 45 van 1955.

Inkomstebelastingwet, nommer 31 van 1941.

Inkomstebelastingwet, nommer 58 van 1962.

Verkoopbelastingwet, nommer 103 van 1978.

Wysigingswetsontwerp op Belastingwette, 1988.

PRETORIA : STAATSDRUKKER

## 1.3 Tydskrifartikels

Avery Jones, J.F. 1983. The mental element in anti-avoidance legislation. British Tax Review, 1983 : 9.

Blum, W.J. 1967. Motive, intent and purpose in Federal income taxation. Chicago Law Review, 1967 : 485.

Broomberg, E.B. 1972. The taxation of profits on property transactions. South African Law Journal, 1972 : 445.

Emslie, T.S. 1987. Intention, Motive and Profits. Tax Planning, 1988 : 29.

Emslie, T.S. 1988. Is generosity a bar to tax deductibility ? South African Law Journal, 1988 : 214.

Grant, V. 1979. "Wholly and exclusively" and duality of purpose. British Tax Review, 1979 : 44 - 111.

Huxham, K.T. 1987. Gross income - the capital revenue test. Income Tax Reporter, 1987 : 81.

Jooste, R.E. 1987. Share-incentive schemes - A recent case may have reduced their appeal. Income Tax Reporter, 1987 : 9.

Jooste, R.D. 1988. Move on the taxation of share-incentive trusts. Income Tax Reporter, 1988 : 81.

Lapidoth, A. 1979. Taxation and the law. South African Law Journal, 1979 : 584.

Paul, R. 1938. Motive and intent in Federal Tax Law. Selected Studies in Federal Taxation, 1938.

Peart, R.H. 1986. The general deduction formula. Manifest confusion or settled law ? South African Tax Journal, 1986 : 231.

Swersky, A. 1986. Expenditure and losses wholly and exclusively laid out for the purposes of trade. South African Tax Journal, 1986 : 250.

The reliability of evidence in the tax court. Income Tax Reporter, 1988 : 300.

The shadow economy. The Economist, 19 September 1987.

Van Niekerk, A.F. 1972. Doel en motief van die belastingpligtige in die belastingreg. Tydskrif vir Hedendaagse Romeins-Hollandse Reg, 1972 : 105.

## 2. REGSPRAAK

### 2.1 Buiteland

B' Company Investments Ltd v CoT, 27 SATC 81, 1965(2) SA 370(SR).

Bentleys, Stikes and Lowless v Beeson, (1952) 33 tc 491 (CA).

Bowden v Russel & Russel, (1965) 42 TC 301.

Chandler v DPP, 1962 (3) WLR 694.

CoT v Booysen's Estate, 32 SATC 10, 1918 AD 576.

CoT v BSA Co Investments Ltd, 28 SATC 1, 1966 (1) SA 530 (SRAD).

CoT v Rendle, 26 SATC 326, 1965 (1) SA 59 (SRAD).

Crofter Hand Woven Harris Tweed Co Ltd v Leitch, 1942 AC 435.

David Carlaw & Sons Ltd v IRC, 11 TC 96.

DPP v Lynch, 1975 (2) WLR 641.

Estate G v CoT, 26 SATC 168, 1964 (2) SA 701 (SR).

Griffiths v J P Harrison (Watford) Ltd, 1963 AC 1.

Hyam v DPP, 1974 (2) WLR 607.

IRC v The Duke of Westminster, 1936 AC 1.  
Mallalieu v Drummond, (1983) 2 All ER 1095 (HL).  
Producer v CoT, 15 SATC 405, 1948 (4) SA 230 (SR).  
Realisation Company v CoT, 17 SATC 139, 1951 (1) SA 177 (SR).  
S v CoT, 24 SATC 744, 1961 (SR).  
Tati Co v CIT, 37 SATC 68, 1974 (BCA).  
Umtali Finance (Pty) Ltd v CoT, 24 SATC 680, 1962(3) SA 281 (FC).  
Usher's Wiltshire Brewery Ltd v Bruce, 1915 AC 433.

## 2.2 Plaaslik

African Life Investment Corporation (Pty) Ltd v SIR,  
31 SATC 163, 1969(4) SA 259(A).  
Avis v Verseput, 1943 AD 331.  
Berea West Estates (Pty) Ltd v SIR, 38 SATC 43, 1976(2) SA 614(A).  
Bloch v SIR, 42 SATC 7, 1980(2) SA 401(C).  
CIR v Allied Building Society, 25 SATC 343, 1963(4) SA 1(A).  
CIR v Da Costa, 47 SATC 87, 1985(3) SA 768(A).  
CIR v Di Ciccio, 47 SATC 199, 1985(3) SA 989(T).  
CIR v Estate Kohler, 18 SATC 354, 1953(2) SA 584(A).  
CIR v Genn & Co (Pty) Ltd, 20 SATC 113, 1955(3) SA 293(A).  
CIR v George Forest Timber Co Ltd, 1 SATC 20, 1924 AD 516.  
CIR v Hickson, 23 SATC 243, 1960(1) SA 746(A).  
CIR v King, 14 SATC 184, 1947(2) SA 196(A).  
CIR v Lunnon, 1 SATC 7, 1924 AD 94.  
CIR v Modified Investments (Pty) Ltd, 43 SATC 257, 1982(1) SA 331(T).  
CIR v Nemojim, 45 SATC 241, 1983(4) SA 935(A).  
CIR v Paul, 21 SATC 1, 1956(3) SA 335(A).  
CIR v Pick 'n Pay Wholesalers (Pty) Ltd, 49 SATC 132,  
1987(3) SA 453(A).  
CIR v Richmond Estates (Pty) Ltd, 20 SATC 355, 1956(1) SA 602(A).  
CIR v Standard Bank of SA Ltd, 47 SATC 179, 1985(4) SA 485(A).  
CIR v Stellenbosch Farmer's Winery, 13 SATC 381, 1945 CPD 377.  
CIR v Stott, 3 SATC 253, 1928 AD 252.  
CIR v Tod, 45 SATC 1, 1983(2) SA 364(N).  
CIR v Van der Walt, 48 SATC 104, 1986(4) SA 303(T).



CIR v Visser, 8 SATC 271, 1937 TPD 77.  
Cohen v CIR, 24 SATC 557, 1962(2) SA 367(A).  
Constantia Heights (Pty) Ltd v SIR, 41 SATC 77, 1979(3) SA 768(A).  
De Beers Holdings (Pty) Ltd v CIR, 47 SATC 229, 1986(1) SA 8(A).  
Durban North Traders Ltd v CIR, 21 SATC 85, 1956(4) SA 594(A)  
Joel & Joel v CIR, 33 SATC 106, 1922 WLD 29.  
Joffe & Co (Pty) Ltd v CIR, 13 SATC 354, 1946 AD 157.  
Lace Proprietary Mines Ltd v CIR, 9 SATC 349, 1938 AD 267.  
LHC Corporation of SA (Pty) Ltd v CIR, 17 SATC 125, 1950(4) SA 640(A).  
Malan v KBI, 43 SATC 1, 1981(2) SA 91(C).  
Melrose Trust Ltd v CIR, 7 SATC 201, 1935 TPD 130.  
Meyerowitz v CIR, 25 SATC 287, 1963(3) SA 863(A).  
Natal Estates Ltd v SIR, 37 SATC 193, 1975(4) SA 177(A).  
Overseas Trust Corporation Ltd v CIR, 2 SATC 71, 1926 AD 444.  
Platt v CIR, 32 SATC 142, 1922 AD 42.  
Port Elizabeth Electric Tramway Co Ltd v CIR, 8 SATC 13, 1936 CPD 241.  
Reliance Land and Investment Co (Pty) Ltd v CIR, 14 SATC 47, 1946  
WLD 171.  
Ropty (Edms) Bpk v SBI, 43 SATC 141, 1981(A).  
SBI v Aveling, 40 SATC 1, 1978(1) SA 862(A).  
SIR v Crane, 39 SATC 191, 1977(4) SA 761(T).  
SIR v Gallagher, 40 SATC 39, 1978(2) SA 463(A).  
SIR v Geustyn, Forsyth & Joubert, 33 SATC 113, 1971(3) SA 567(A).  
SIR v Rile Investments (Pty) Ltd, 40 SATC 135, 1978(3) SA 732(A).  
SIR v The Trust Bank of Africa Ltd, 37 SATC 87, 1975(2) SA 652(A).  
Stephan v CIR, 32 SATC 54, 1919 WLD 1.  
Sub-Nigel Ltd v CIR, 15 SATC 381, 1948(4) SA 580(A).  
Werklik Aantreklike Beleggings (Edms) Bpk v KBI, 48 SATC 112, 1986(O).

### 2.3 Spesiale Hof

IBS 31 1924, 2 SATC 52, (C).  
IBS 136 1928, 4 SATC 203, (U).  
IBS 258 1932, 7 SATC 67, (U).  
IBS 428 1938, 10 SATC 350, (U).  
IBS 569 1944, 13 SATC 447, (U).

IBS 698 1950, 17 SATC 97, (T).  
IBS 720 1951, 17 SATC 474, (C).  
IBS 734 1951, 18 SATC 202, (C).  
IBS 758 1952, 19 SATC 94, (T).  
IBS 770 1953, 19 SATC 216, (T).  
IBS 944 1960, 24 SATC 451, (T).  
IBS 1138 1969, 32 SATC 3, (R).  
IBS 1162 1970, 33 SATC 201, (T).  
IBS 1164 1971, 33 SATC 247, (T).  
IBS 1178 1972, 35 SATC 29, (C).  
IBS 1184 1972, 35 SATC 118, (C).  
IBS 1185 1972, 35 SATC 122, (N).  
IBS 1196 1973, 35 SATC 235, (R).  
IBS 1198 1973, 36 SATC 14, (C).  
IBS 1223 1974, 37 SATC 24, (N).  
IBS 1283 1978, 41 SATC 36, (SW).  
IBS 1292 1979, 41 SATC 163, (T).  
IBS 1325 1980, 42 SATC 297, (Z).  
IBS 1355 1981, 44 SATC 132, (C).  
IBS 1367 1982, 45 SATC 39, (T).  
IBS 1379 1983, 45 SATC 236, (C).  
IBS 1391 1982, 47 SATC 66, (Z).  
IBS 1413 1985, 48 SATC 167, (C).  
IBS 1418 1986, 49 SATC 42, (C).  
IBS 1450 1988, 51 SATC 70, (N).