

**DIE INKOMSTEBELASTING HANTERING VAN FRANCHISEFOOIE
BETAALBAAR DEUR FRANCHISEHOUEERS IN DIE SUID-
AFRIKAANSE PETROLEUM-BEDRYF**

deur
LEONARD CHRISTIAN WILLEMSE

*Tesis ingelewer ter gedeeltelike voldoening aan die vereistes vir die
graad M.REKENINGKUNDE (BELASTING) aan die FAKULTEIT
EKONOMIESE EN BESTUURSWETENSAPPE, Universiteit van
Stellenbosch*



Studieleier: Prof CJ van Schalkwyk
Fakulteit Ekonomiese en Bestuurswetenskappe
Departement Rekeningkunde

Desember 2010

VERKLARING

Hiermee verklaar ek, Leonard Christian Willemse, dat hierdie werkstuk my eie oorspronklike werk is en dat alle bronne akkuraat vermeld en erken is en dat hierdie dokument nog nie vantevore in die geheel of gedeeltelik by enige ander universiteit ter verkryging van 'n akademiese kwalifikasie voorgelê is nie.

LC Willemse

1 Desember 2010

BEDANKINGS

Ek wil graag my opregte dank betuig teenoor:

- Die Here met wie se genade en krag ek hierdie verhandeling kon voltooi;
- My vrou, Maryke, vir haar ondersteuning, opoffering en liefde;
- My ouers, Leonard en Delmarine, ouma, Annelie, en suster, Annerine, vir hulle jarelange bystand, geduld en liefde;
- My studieleier, Professor C.J. van Schalkwyk, vir sy hulp, leiding, ondersteuning, insig en geduld;
- Liezl Jonker van die Skryflaboratorium vir al haar insette, aansporing en vriendelikheid;
- Professor Dave Lubbe, vir sy hulp, mentorskap, insig en motivering;
- Carine Tymbios, Hanlie Strydom en Melinda Heese, van die JS Gericke Biblioteek vir al hulle hulp en vriendelikheid.

Opsomming

Franchise besigheid is 'n alledaagse verskynsel in die Suid-Afrikaanse en Internasionale besigheidswêreld. Ingevolge afdeling 12(2)(c) van Regulasie 287 van die Petroleum Produkte Wet No. 120 van 1977 word 'n groothandelaar van petroleum produkte verbied om 'n kleinhandellisensie te besit anders as vir doeleindes van opleiding. Die gevolg hiervan is dat petroleum maatskappye gebruik maak van franchisehouders om hulle vulstasies en geriefswinkels namens hulle te bedryf aangesien die franchisehouders toegelaat word om kleinhandellisensies te besit vir besigheidsdoeleindes.

Die konsep van 'n franchise is daarop gebaseer dat 'n franchisehouer die franchise van 'n bestaande, en dikwels welvarende, besigheid bekom vanaf 'n franchisegewer en dan die besigheid onder die vaandel van daardie franchise bedryf. Die franchisehouer betaal dikwels 'n eenmalige enkelbedrag franchisefooi aan die franchisegewer en addisioneel daartoe 'n deurlopende franchisefooi, gewoonlik op 'n maandelikse basis. Die deurlopende franchisefooi word normaalweg bereken as 'n persentasie van omset van die franchise besigheid, of dit word bereken volgens 'n alternatiewe formule of metode soos uiteengesit in die betrokke franchise-ooreenkoms.

Wanneer franchisehouders hul inkomstebelasting vir 'n spesifieke jaar van aanslag bereken, word hulle gekonfronteer met die vraag oor hoe om die franchisefooi vir inkomstebelastingdoeleindes te hanteer. Die inkomstebelasting hantering van die eenmalige enkelbedrag franchisefooi blyk meer onduidelik te wees as dié van die deurlopende fooi. Die bewoording wat in die franchise-ooreenkoms gebruik word om hierdie eenmalige enkelbedrag te omskryf is dikwels vaag en verg verdere interpretasie wat uit die aard van die saak die korrekte inkomstebelasting hantering daarvan bemoeilik.

Hierdie studie stel gevolglik ondersoek in na die inkomstebelastinghantering van franchisefooi betaalbaar deur die franchisehouders in die Suid-Afrikaanse petroleumbedryf ingevolge die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet No. 58 van 1962.

Summary

Franchise businesses are an everyday occurrence in the South African and International business world. A wholesaler of petroleum products is prohibited In terms of section 12(2)(c) of Regulation 287 of the Petroleum Products Act No. 120 of 1977 to own a retail license for purposes other than that of training. As a result, petroleum companies make use of franchises where the franchisee is allowed to own a retail license and is therefore able to operate a service station and convenience store on the companies' behalf.

The concept of a franchise is based on the principle that a franchisee obtains the franchise of an existing, often prosperous, business from a franchisor, and then operates the business under the banner of this franchise. The franchisee usually pays a once-off lump sum fee and in addition to this fee a continuous franchise fee, usually on a monthly basis. The continuous franchise fee is usually calculated as a percentage of the turnover of the franchise business, or it is calculated using an alternative formula or method as set out in the franchise agreement.

Franchisees are confronted with the question on how to treat the payment of the franchise fees for income tax purposes when they calculate their income tax liability for a specific year of assessment. The income tax treatment of the once-off lump sum franchise fee seems to be less clear than that of the continuous franchise fee. The wording used in franchise agreements to define and describe the once-off fee is often vague and requires further interpretation. This encumbers the correct income tax treatment of the fee.

This study therefore investigates the income tax treatment of franchise fees payable by franchisees in the South African petroleum industry in terms of the South African Income Tax Act No. 58 of 1962.

INHOUDSOPGAWE

Hoofstuk 1: Inleiding	Bladsy 1
1.1 Agtergrond en Probleemstelling	Bladsy 1
1.2 Doelstelling van die studie	Bladsy 3
1.3 Motivering vir die studie	Bladsy 3
1.4 Navorsingsontwerp	Bladsy 3
1.5 Raamwerk van die studie	Bladsy 4
1.5.1 Hoofstuk 2: Die definisie, geskiedenis en werking van 'n franchise	Bladsy 4
1.5.2 Hoofstuk 3: Die rekeningkundige hantering van franchisefooie en die moontlike skakeling met die inkomstebelastinghantering daarvan	Bladsy 4
1.5.3 Hoofstuk 4: Oorweging en bespreking van Australiese inkomstebelastingwetgewing en regspraak van toepassing op die inkomstebelastinghantering van franchisefooie in daardie land	Bladsy 4
1.5.4 Hoofstuk 5: Oorweging en bespreking van die moontlike aftrekbaarheid van franchisefooie vir inkomstebelastingdoeleindes onder bestaande Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing	Bladsy 4
1.5.5 Hoofstuk 6: Terugvoer van rolspelers in die Suid-Afrikaanse belasting omgewing rakende die inkomstebelastinghantering van die aanvangsfranchisefooie	Bladsy 5
1.5.6 Gevolgtrekking	Bladsy 5
1.5.7 Bronnelys	Bladsy 5
Hoofstuk 2: Die definisie, geskiedenis en werking van 'n franchise	Bladsy 6
2.1 Inleiding	Bladsy 6
2.2 Die definisie van 'n franchise en relevante terme wat daarmee geassosieer word	Bladsy 6
2.2.1 Franchise	Bladsy 6
2.2.2 Franchisehouer	Bladsy 7
2.2.3 Franchisegewer	Bladsy 7

2.2.4	Franchise-ooreenkoms	Bladsy 8
2.3	Die geskiedenis van 'n franchise	Bladsy 8
2.4	Die werking van 'n franchise	Bladsy 10
2.4.1	Die werking van 'n franchise in die algemeen	Bladsy 10
2.4.2	Die werking van 'n franchise spesifiek in die petroleum-bedryf in Suid-Afrika	Bladsy 15
2.5	Samevatting	Bladsy 16
Hoofstuk 3: Die rekeningkundige hantering van franchisefooie en die moontlike skakeling met die inkomstebelastinghantering daarvan		Bladsy 17
3.1	Inleiding	Bladsy 17
3.2	Die rekeningkundige hantering van franchisefooie	Bladsy 17
3.2.1	Uiteensetting van die definisie van 'n bate en 'n uitgawe ingevolge IFRS	Bladsy 18
3.2.2	Toepassing van die definisies op die franchisefooie	Bladsy 21
3.2.3	Bespreking van die relevante rekeningkundige standaarde van toepassing op die franchisefooie	Bladsy 23
3.3	Die moontlike skakeling tussen die rekeningkundige hantering van franchise-fooie en die inkomstebelastinghantering daarvan	Bladsy 26
3.3.1	Teorieë beskikbaar vir die omskrywing van belasbare inkomste	Bladsy 27
3.3.2	Interpretasie	Bladsy 29
3.4	Gevolgtrekking	Bladsy 35
Hoofstuk 4: Oorweging en bespreking van Australiese inkomstebelastingwetgewing en regspraak van toepassing op die inkomstebelastinghantering van franchisefooie in daardie land		Bladsy 37
4.1	Inleiding	Bladsy 37
4.1.1	Motivering vir die gebruik van Australië as onderwerp van hierdie studie	Bladsy 38
4.2	Agtergrond en tersaaklike bespreking van die struktuur en werking van die Australiese Inkomstebelastingwetgewing en –afdelings relevant tot hierdie studie	Bladsy 39

4.2.1	Agtergrond	Bladsy 39
4.2.2	Die struktuur en werking van aftrekkings binne die Australiese Inkomste-belastingwet	Bladsy 41
4.2.3	Toepassing van die Australiese Inkomstebelastingwet afdelings relevant tot hierdie studie	Bladsy 41
4.2.4	Bespreking van beginsels en praktyk wat voortgespruit het uit Australiese Regspraak	Bladsy 53
4.2.5	Moontlike Kapitaalwinsbelastingimplikasies vir die aanvangs-franchisefooi	Bladsy 59
4.2.6	Alternatiewe moontlikhede vir die aftrekbaarheid van franchisefooie binne die Australiese Inkomstebelastingwette	Bladsy 63
4.3	Gevolgtrekking en aanbevelings	Bladsy 68
Hoofstuk 5: Oorweging en bespreking van die moontlike aftrekbaarheid van franchisefooie vir inkomstebelastingdoel-eindes onder bestaande Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetgewing		Bladsy 73
5.1	Inleiding	Bladsy 73
5.2	Agtergrond en bespreking van die struktuur en werking van die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetgewing	Bladsy 74
5.2.1	Agtergrond	Bladsy 74
5.2.2	Die struktuur en werking van aftrekkings binne die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet	Bladsy 74
5.2.3	Toepassing van die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet afdelings	Bladsy 76
5.2.4	Moontlike Kapitaalwinsbelastingimplikasies vir die aanvangs-franchisefooi	Bladsy 91
5.2.5	Alternatiewe moontlikhede vir die aftrekbaarheid van franchisefooie binne die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet	Bladsy 95
5.3	Gevolgtrekking en aanbevelings	Bladsy 141
5.3.1	Gevolgtrekking	Bladsy 141
5.3.2	Aanbevelings	Bladsy 146

Hoofstuk 6: Terugvoer van rolspelers in die Suid-Afrikaanse belasting omgewing rakende die inkomstebelastinghantering van die aanvangsfranchisefooie	Bladsy 150
6.1 Inleiding	Bladsy 150
6.2 Metodologie	Bladsy 150
6.3 Terugvoer vanaf respondente	Bladsy 151
6.4 Gevolgtrekking	Bladsy 155
Hoofstuk 7: Gevolgtrekking	Bladsy 157
7.1 Die rekeningkundige hantering van franchisefooie en die moontlike skakeling met die inkomstebelastinghantering daarvan	Bladsy 157
7.2 Die aard van die franchisefooie en die kapitaalwinsbelastingimplikasies daarvan	Bladsy 158
7.2.1 Die herhalende franchisefooie	Bladsy 158
7.2.2 Die aanvangsfranchisefooie	Bladsy 158
7.3 Die inkomstebelastinghantering van franchisefooie in Australië	Bladsy 161
7.4 Samevatting	Bladsy 162
Bronnelys	Bladsy 163
Bylaag A – Uittreksels uit franchise-ooreenkomste	Bladsy 172
Bylaag B – Brief aan respondente	Bladsy 180
Bylaag C – Vloeidiagram – Herhalende franchisefooie	Bladsy 185
Bylaag D – Vloeidiagram - Aanvangsfranchisefooie	Bladsy 186

AFKORTINGS EN TERMINOLOGIE

“Aanvangsfranchisefooi” –	die eenmalige enkelbedrag franchisefooi betaalbaar met by die aanvang van die franchise-ooreenkoms;
“ATO” –	Australian Taxation Office;
“Franchise-ooreenkoms” –	die kontraktuele ooreenkoms gesluit tussen die franchisegewer en franchisehouer waarin die terme en voorwaardes van die franchise besigheid uiteengesit word;
“Franchisegewer” –	die party wat die franchise besigheid besit en toeken;
“Franchisehouer” –	die party wat die reg om ’n franchise besigheid te bedryf ontvang;
“Herhalende franchisefooi” –	die franchisefooi wat op ’n herhalende basis deur die franchisehouer aan die franchisegewer betaal word;
“IAS” –	International Accounting Standards;
“IFRS” –	International Financial Reporting Standards;
“ITAA36” –	Income Tax Assessment Act 1936 Act No.27 of 1936 of Australia as amended;
“ITAA97” –	Income Tax Assessment Act 1997 Act No.38 of 1997 of Australia as amended;
“ITC” –	Income Tax Case;
“OECD” –	Organisation for Economic Co-operation and Development;

- “SAID” – die Suid-Afrikaanse Inkomstediens, soos gedefinieer in artikel 1 van die Wet;
- “SAPIA” – South African Petroleum Industry Association;
- “SATC” – die “South African Tax Cases Reports”, soos uitgegee deur Butterworths;
- “Wet” – die Inkomstebelastingwet No.58 van 1962 (soos gewysig);

Alle verwysings na die relevante bladsye in ’n hofsaak is na die betrokke bladsye in die SATC of Australiese hofsaak (waar van toepassing), tensy anders vermeld.

Hoofstuk 1: Inleiding

1.1 Agtergrond en Probleemstelling

Franchise besigheid is 'n alledaagse verskynsel in die Suid-Afrikaanse en Internasionale besigheidswêreld. Die franchise is wêreldwyd 'n gewilde besigheidskonsep en word veral in die Suid-Afrikaanse petroleum industrie intensief gebruik. Ingevolge afdeling 12(2)(c) van Regulasie 287 van die Petroleum Produkte Wet No. 120 van 1977 word 'n groothandelaar van petroleum produkte verbied om 'n kleinhandellisensie te besit anders as vir doeleindes van opleiding. Die gevolg hiervan is dat petroleum maatskappye, soos SASOL en Engen, gebruik maak van franchisehouers om hulle vulstasies en geriefswinkels namens hulle te bedryf aangesien die franchisehouers toegelaat word om kleinhandellisensies te besit vir besigheidsoeleindes. As deel van die franchise-ooreenkoms tussen die petroleum maatskappy en die franchisehouer, word die franchisehouer verplig om franchisefoie aan die petroleum maatskappy te betaal. Vanuit die oogpunt van die franchisehouer bestaan daar tans onsekerheid oor die hantering van hierdie franchisefoie vir Inkomstebelastingdoeleindes. Hierdie hoofstuk verduidelik kortliks die konsep van 'n franchise waarna 'n gedetailleerde uiteensetting van die navorsingsprobleem verskaf word. Die hoofstuk sluit af met 'n uiteensetting van die hoofstukke waaruit hierdie studie saamgestel is.

Die konsep van 'n franchise is daarop gebaseer dat 'n persoon, hierna genoem die franchisehouer, die franchise van 'n bestaande, en dikwels welvarende, besigheid bekom vanaf 'n franchisegewer, byvoorbeeld SASOL, en dan die besigheid onder die vaandel van daardie franchise bedryf. Die franchisehouer betaal dikwels 'n eenmalige enkelbedrag franchisefoie aan die franchisegewer en addisioneel daartoe 'n deurlopende franchisefoie, gewoonlik op 'n maandelikse basis. Die deurlopende franchisefoie word normaalweg bereken as 'n persentasie van omset van die franchise besigheid, of dit word bereken volgens 'n alternatiewe formule / metode soos uiteengesit in die betrokke franchise-ooreenkoms.

Wanneer franchisehouers hul inkomstebelasting vir 'n spesifieke jaar van aanslag bereken, word hulle gekonfronteer met die vraag oor *hoe* om die franchisefoie vir inkomstebelastingdoeleindes te hanteer.

Die primêre vraag wat die huidige studie poog om te beantwoord is of die franchisefooi, betaal deur die franchisehouer, aftrekbaar is vir inkomstebelastingdoeleindes. Die studie fokus spesifiek op franchisefooi betaalbaar deur franchisehouders in die Suid-Afrikaanse petroleumbedryf.

Die inkomstebelastinghantering van die eenmalige enkelbedrag franchisefooi blyk meer onduidelik te wees as dié van die deurlopende fooi. Die bewoording wat in die franchise-ooreenkoms gebruik word om hierdie eenmalige enkelbedrag te omskryf is dikwels vaag en verg verdere interpretasie wat uit die aard van die saak die korrekte inkomstebelastinghantering daarvan bemoeilik. Ingevolge die meerderheid van franchise-ooreenkomste wat vir doeleindes van hierdie studie bestudeer is, is die betaling van die eenmalige enkelbedrag franchisefooi gewoonlik vir die reg om as 'n spesifieke franchise, hetsy BP, Engen of SASOL, 'n besigheid te kan beoefen. Anders gestel is dit 'n betaling om, byvoorbeeld, as 'n SASOL franchise te kan optree en onder die SASOL naam 'n vulstasie en geriefswinkel te kan bedryf. Die aard van die eenmalige enkelbedrag franchisefooi is dus van kardinale belang in die bepaling van die aftrekbaarheid daarvan vir inkomstebelastingdoeleindes.

Alvorens die primêre vraag ten opsigte van die aftrekbaarheid van die franchisefooi beantwoord kan word, moet daar eers bevredigende antwoorde gevind word vir die volgende sekondêre vrae:

- Wat is die aard van die franchisefooi? Met ander woorde, *waarvoor* word die fooi betaal?
- Dui die rekeningkundige hantering van die franchisefooi moontlik op die korrekte inkomstebelastinghantering daarvan?
- Wat is die implikasies van die franchisefooi vir doeleindes van die Agste Bylae tot die Inkomstebelastingwet?

Die studie stel dit dus ten doel om bevredigende en toepaslike antwoorde op hierdie bostaande vrae te vind om sodoende die primêre vraag ten opsigte van die aftrekbaarheid van franchisefooi vir inkomstebelastingdoeleindes doeltreffend te kan aanspreek.

1.2 Doelstelling van die studie

Die doelstelling met hierdie ondersoek is om sekerheid te verkry oor die aftrekbaarheid van franchisefooie vir inkomstebelastingdoeleindes ingevolge die Inkomstebelastingwet No. 58 van 1962 van Suid-Afrika. Voorlopige gesprekke met franchisehouders het getoon dat die inkomstebelastinghantering van die eenmalige enkelbedrag franchisefooie die mees problematiese aspek blyk te wees vir redes genoem onder die voorafgaande afdeling. Gevolglik fokus die studie hoofsaaklik op hierdie eenmalige onkoste. Die inkomstebelastinghantering van die deurlopende franchisefooie word egter ook kortliks oorweeg en bespreek.

1.3 Motivering vir die studie

Die omskrywing en uiteensetting van die eenmalige enkelbedrag franchisefooie in die franchise-ooreenkoms kan probleme verskaf in die bepaling van die aard van hierdie fooie vir inkomstebelastingdoeleindes. In hierdie studie word hierdie probleem ondersoek en gepoog om 'n werkbare oplossing daarvoor te vind. Die uitkoms van hierdie studie mag 'n potensiële hulpmiddel wees vir franchisehouders in die petroleumbedryf, belastingpraktisyns en akademici in die belasting vakgebied ten einde te bepaal of die franchisefooie betaal deur die franchisehouders, aftrekbaar is vir inkomstebelastingdoeleindes. Dit word aan die hand gedoen dat dit derhalwe noodsaaklik is om sekerheid te verkry oor die inkomstebelastinghantering van franchisefooie betaal deur franchisehouders, spesifiek dié van die eenmalige enkelbedrag franchisefooie.

1.4 Navorsingsontwerp

Die navorsing onderneem is hoofsaaklik gerig op 'n literatuur- en regspraakstudie van suiwer teoretiese aspekte. Vir hierdie doeleindes word van relevante wetgewing, regspraak en menings van erkende belastingkenners van die beginsels van uitleg van wette soos gevind in handboeke en vaktydskrifte, gebruik gemaak. Die studie bevat egter ook 'n empiriese element in die vorm van onderhoude wat gevoer is met verskeie rolspelers in die Suid-Afrikaanse belasting omgewing (onder andere die Suid-Afrikaanse Inkomstediens, akademici van vooraanstaande Suid-Afrikaanse universiteite asook belastingpraktisyns).

1.5 Raamwerk van die studie

1.5.1 Hoofstuk 2: Die definisie, geskiedenis en werking van 'n franchise

As vertrekpunt vir die studie word die betekenis van die woord “franchise” uiteengesit. Hierna volg 'n kort bespreking van die geskiedenis en ontstaan van die franchise beginsel. Die hoofstuk sluit af met 'n tersaaklike uiteensetting van die werking van 'n franchise in die algemeen en laastens spesifiek in dié van die petroleumbedryf in Suid-Afrika.

1.5.2 Hoofstuk 3: Die rekeningkundige hantering van franchisefooie en die moontlike skakeling met die inkomstebelastinghantering daarvan

In hierdie hoofstuk word ondersoek ingestel na die rekeningkundige hantering van franchisefooie uit die oogpunt van die franchisehouer. Daar word oorweeg of die rekeningkundige hantering van hierdie franchisefooie 'n aanduiding kan gee van die inkomstebelastinghantering daarvan.

1.5.3 Hoofstuk 4: Oorweging en bespreking van Australiese inkomstebelastingwetgewing en regspraak van toepassing op die inkomstebelastinghantering van franchisefooie in daardie land

In Hoofstuk 4 word ondersoek ingestel na die hantering van franchisefooie vir inkomstebelasting doeleindes in die ontwikkelde en eerste-wêreld land van Australië. Relevante inkomstebelastingwetgewing en regspraak word bespreek ten einde te bepaal of daar enige beginsels of toepassings bestaan wat in 'n Suid-Afrikaanse konteks van nut kan wees wanneer die inkomstebelastinghantering van franchisefooie oorweeg word. Die hoofstuk stel dit dus ten doel om enige hulpmiddels, hoe gering ook al, wat uit hierdie land se wetgewing en regspraak voortgespruit het, te identifiseer.

1.5.4 Hoofstuk 5: Oorweging en bespreking van die moontlike aftrekbaarheid van franchisefooie vir inkomstebelastingdoeleindes onder bestaande Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing

Met inagneming van die werking van 'n franchise en die inkomstebelastinghantering van franchisefooie vanuit 'n internasionale perspektief, verskuif die fokus van die studie in

hierdie hoofstuk na die moontlike aftrekbaarheid van franchisefooie vir Suid-Afrikaanse inkomstebelastingdoeleindes onder bestaande inkomstebelastingwetgewing. Verskeie Inkomstebelastingwet artikels word oorweeg en bespreek. Relevante regspraak word oorweeg en bespreek. Die hoofstuk sluit af met 'n bespreking van die hantering van franchisefooie vir doeleindes van die Agste Bylae van die Inkomstebelastingwet. Die Agste Bylae van die Inkomstebelastingwet reguleer die hantering van kapitaalwinste- en verliese vir inkomstebelastingdoeleindes.

1.5.5 Hoofstuk 6: Terugvoer van rolspelers in die Suid-Afrikaanse belasting omgewing rakende die inkomstebelastinghantering van die aanvangsfranchisefooie

In hierdie hoofstuk word terugvoer gegee oor onderhoude wat gevoer is met rolspelers in die Suid-Afrikaanse belasting omgewing. Die menings van 'n aantal belastingpraktisyns asook erkende akademië werksaam in die belasting vakgebied, word verskaf ten opsigte van die probleemstelling. Die hoofstuk sluit af met die mening van die Suid-Afrikaanse Inkomstediens ten opsigte van die inkomstebelastinghantering van aanvangsfranchisefooie. Die doelwit van Hoofstuk 6 is om 'n geheelbeeld te bied van menings wat in die praktyk en die akademie bestaan ten opsigte van die navorsingsprobleem in dié studie.

1.5.6 Hoofstuk 7: Gevolgtrekking

Hierdie hoofstuk bevat 'n oorsig van die navorsing wat hierin onderneem is in die ondersoek van die betrokke inkomstebelastingkwessie. Daarna word 'n gevolgtrekking gemaak oor of die betaling van franchisefooie, beide die eenmalige enkelbedrag en die deurlopende fooi, aftrekbaar is vir inkomstebelastingdoeleindes, al dan nie? Indien dit wel aftrekbaar is, ingevolge watter Inkomstebelastingwet artikel die onkoste aftrekbaar is. Die implikasies van die betaling van die franchisefooie vir doeleindes van die Agste Bylae tot die Inkomstebelastingwet word ook uiteengesit.

1.5.7 Bronnelys

Hoofstuk 2: Die definisie, geskiedenis en werking van 'n franchise

2.1 Inleiding

As vertrekpunt vir die studie word die betekenis van die woord “franchise” en terme wat daarmee geassosieer word, in hierdie hoofstuk uiteengesit. Hierna volg 'n kort bespreking van die geskiedenis en ontstaan van die franchise beginsel. Die hoofstuk sluit af met 'n tersaaklike uiteensetting van die werking van 'n franchise in die algemeen en laastens spesifiek in dié van die petroleumbedryf in Suid-Afrika.

2.2 Die definisie van 'n franchise en relevante terme wat daarmee geassosieer word

Die terme “franchise”, “franchisehouer”, “franchisegewer” en “franchise-ooreenkoms” word onder hierdie afdeling gedefinieer. Daar word telkens twee definisies verskaf, naamlik 'n Internasionale definisie en 'n Suid-Afrikaanse definisie. Dit word aan die hand gedoen dat 'n kombinasie van hierdie definisies die beste moontlike omskrywing van die relevante terme bied, en word as sodanig regdeur die studie toegepas.

2.2.1 Franchise

Volgens Blair en Lafontaine (2005:3) het die woord “franchise” sy oorsprong te danke aan die Franse woord “franche”, wat “gratis” of “vrygestel” beteken. Die elemente van 'n franchise verhouding word duidelik uiteengesit in die definisie van 'n franchise soos verskaf deur die British Franchising Association (Angelopulo, 2005) (vertaling) :

'n Franchise is 'n kontraktuele lisensie toegeken deur een persoon, die franchisegewer, aan 'n ander persoon, die franchisehouer, wat:

- (a) die franchisehouer toelaat of verplig om gedurende die tydperk van die franchise, 'n spesifieke besigheid te bedryf onder die naam van die franchisegewer;
- (b) die franchisegewer daartoe in staat stel om deurlopende beheer uit te oefen oor die manier waarop die franchisehouer die besigheid bedryf wat onderworpe is aan die franchise;
- (c) die franchisegewer verplig om aan die franchisehouer bystand te verleen ten opsigte van die bedryf van die besigheid, veral die organisering van die besigheid, opleiding van personeel, verkope, bestuur ensovoorts;

- (d) van die franchisehouer verlang om periodiek gedurende die tydperk van die franchise, betalings te maak aan die franchisegewer vir die gebruik van die franchise, of vir goedere of dienste verskaf deur die franchisegewer aan die franchisehouer; en
- (e) nie 'n transaksie tussen 'n houermaatskappy en sy filiaal is nie...of tussen filiale van dieselfde houermaatskappy, of tussen 'n individu en 'n maatskappy beheer deur daardie individu.

Angelopulo (2005) noem ook dat die Franchise Association of Southern Africa, 'n funksionele definisie van 'n franchise verskaf wat as volg daarna uitsien:

'n Franchise is 'n toekenning deur 'n franchisegewer aan 'n franchisehouer, wat die laasgenoemde daarop geregtig maak om die volledige besigheidspakket te gebruik wat al die nodige elemente bevat om 'n voorheen onopgeleide persoon in die franchise besigheid te vestig, en om hom of haar daartoe in staat te stel om die besigheid op 'n deurlopende basis, suksesvol en winsgewend te bedryf ingevolge die riglyne soos neergelê deur die franchise-ooreenkoms. (vertaling).

Die twee definisies is feitlik dieselfde behalwe vir die feit dat die Britse definisie ietwat meer uitgebrei is (die definisie bevat elemente (d) en (e) wat ontbreek by die Suid-Afrikaanse definisie). Vir doeleindes van die studie word gebruik gemaak van 'n kombinasie van die twee definisies.

2.2.2 Franchisehouer

'n Franchisehouer word deur Scott (2003) omskryf as 'n individu of maatskappy wat oor die reg beskik om 'n ander entiteit se produkte te verkoop of te huur en die entiteit se naam te gebruik (vertaling). Die *Ekonomiese en Bedryfswoordeboek* (2004:390) omskryf 'n franchisehouer as die houer van 'n alleenbemarkingsreg. Volgens Illetschko (2001:13) moet die franchisehouer bereid wees om die besigheid onder die franchisegewer se naam of handelsmerk te bedryf streng ooreenkomstig die riglyne soos neergelê in die franchise-ooreenkoms.

2.2.3 Franchisegewer

'n Franchisegewer word deur Scott (2003) omskryf as 'n entiteit wat aan 'n ander party die reg verleen / toestaan om die entiteit se naam te gebruik en die entiteit se produkte te verkoop of te huur (vertaling). Die *Ekonomiese en Bedryfswoordeboek* (2004:390)

omskryf 'n franchisegewer as die gewer van 'n alleenbemarkingsreg. Dit word algemeen aanvaar dat 'n franchisegewer oor 'n uitstaande rekord van sukses beskik wat betref die besigheid waarvan hy die franchise verleen. Hierdie rekord moet gewoonlik oor 'n redelike tydperk van meer as een jaar strek (Illetschko, 2001:13).

2.2.4 Franchise-ooreenkoms

'n Franchise-ooreenkoms word derhalwe as 'n ooreenkoms van alleenbemarkingsreg gedefinieer (*Ekonomiese en Bedryfswoordeboek*, 2004:390). Blair en Lafontaine (2005:3) omskryf 'n franchise-ooreenkoms as 'n kontraktuele ooreenkoms tussen twee wettig onafhanklike entiteite, waar een entiteit, die franchisehouer, die ander entiteit, die franchisegewer, betaal vir die reg om die franchisegewer se produkte te verkoop en / of die reg om sy handelsmerk(e) te gebruik in 'n spesifieke area vir 'n bepaalde tydperk.

2.3 Die geskiedenis van 'n franchise

Vroeë rekords doen aan die hand dat die franchise konsep in sy eenvoudigste formaat vir die eerste keer gebruik is in China ongeveer 200 jaar voor die geboorte van Christus. 'n Chinese sakeman, Los Kas, het 'n kettingwinkel franchise konsep geskep vir doeleindes van die verspreiding van kos items onder 'n handelsmerk regoor China (Seid, 2009).

Die volgende aangetekende geleentheid wat beskou kan word as die voorloper van die moderne franchise konsep, kan teruggevolg word na Middeleeuse Engeland. Historici beweer dat Britse koninklikes franchises toegeken het aan politici en soldate om belastinge in te vorder vanaf inwoners in sekere afgebakende gebiede. In ruil, moes hierdie sogenaamde franchisehouers 'n persentasie van hulle ontvangste aan die koninklike tesourie oorbetal en beskerming bied aan die koninklikes (Illetschko, 2001) (Seid, 2009).

Die konsep van 'n franchise is verder ontwikkel in die 19de eeu. In die middel 1850's was die konsep van "tied houses" 'n algemene verskynsel in Brittanje. "Tied houses" was kroeë wat deur brouerye besit is, maar deur huurders bedryf is onder 'n franchise-ooreenkoms. Hierdie ooreenkomste het egter een wesenlike tekortkoming gehad, naamlik dat die brouerye volle eienaarskap ten opsigte van die kroeë behou het. Die franchisehouer het dus die status van 'n bestuurder onder 'n langtermyn kontrak gehad. Ervaring het egter

getoon dat eienaarskap een van die beste motiveerders is vir sukses, met die gevolg dat die “tied house” konsep tot ’n groot mate in onguns verval het. (Illetschko, 2001)

Die franchise konsep soos wat dit tans daarna uitsien, het sy oorsprong te danke aan die Verenigde State van Amerika waar die Singer Sewing Machine Company in die 1860’s ’n franchise netwerk van handelaars gestig het (Illetschko, 2001:3). Volgens Daszkowski (2009) het Albert Singer in 1851 die Singer Sewing Machine Company gestig en gebruik gemaak van die franchise konsep om sy naaldwerkmasjiene oor ’n uitgestrekte geografiese area te versprei. Singer word as die eerste erkende franchisegewer beskou. Verder was Singer die eerste franchisegewer wat franchise-ooreenkomste voorberei en opgestel het. Hierdie dokumente het die basis gevorm vir die moderne weergawe van franchise-ooreenkomste.

Nieteenstaande die vroeë sukses wat die franchise konsep behaal het, was dit eers tydens die latere gedeelte van die 1940’s dat die franchise die suksesvolste distribusie konsep bekend aan die mensdom, geword het. Dit was interessant genoeg die indirekte gevolg van die verwickelinge wat plaasgevind het na afloop van die Tweede Wêreldoorlog. Met die suksesvolle afwering van die gevaar wat Nazi Duitsland ingehou het, het die gewapende magte van die Verenigde State van Amerika ’n grootskaalse demobilisasie inisiatief geloods. Oorbodige militêre personeel het ’n oorvloed kontant ontvang in die vorm van diensbeëindigingsbetalings. Hierdie individue was angstig om op te maak vir verlore tyd en het gretig rondgesoek vir maniere om ’n goeie bestaan te voer. Verskeie van hierdie individue was huiwerig om terug te keer na tersiêre instellings om hul studies te voltooi en was eerder opsoek na ander maniere om hulle loopbane vinniger op koers te kry. Terwyl hierdie individue oor die toepaslike fondse beskik het om klein besighede te begin, het hulle nie altyd oor die nodige vaardighede beskik om ’n sukses van hulle besighede te maak nie. Hierdie leemte het ’n baie sterk aanvraag veroorsaak na ’n besighedsformaat wat verder ontwikkel was as die tradisionele franchise produk. ’n Gedetailleerde bloudruk wat gevolg kon word deur individue met geen of min vorige besighedservaring was nodig. Dit het vervolgens gelei tot die ontwikkeling van die franchise besighedsformaat konsep soos wat dit vandag in die 21ste eeu gebruik word. (Illetschko, 2001:4)

2.4 Die werking van 'n franchise

2.4.1 Die werking van 'n franchise in die algemeen

Hierdie afdeling bespreek eerstens kortliks die werking van 'n franchise in die algemeen waarna 'n tersaaklike uiteensetting volg van die verskillende franchisefooië wat aangetref kan word.

2.4.1.1 Werking

Die totstandkoming van 'n franchise in die algemeen kan kortliks in sewe basiese stappe verdeel word (Mendelsohn, 2005:11) (vertaling):

- (1) 'n Franchise verhouding kom tot stand met die ondertekening van 'n kontrak, die franchise-ooreenkoms, waarin alle ooreengekome terme vervat is.
- (2) Die franchisegewer moet 'n suksesvolle besigheidsplan, oftewel stelsel, vir die franchise ontwerp en ter tafel lê. Hierdie plan word vereenselwig met 'n handelsnaam of 'n handelsmerk wat deur die franchisegewer besit word.
- (3) Die franchisegewer is verantwoordelik vir die opleiding van die franchisehouer in alle aspekte van die besigheidstelsel, alvorens die besigheid sy deure kan open. Die franchisehouer moet dus sodanig toegerus word om die besigheid effektief, doeltreffend en suksesvol te kan bedryf.
- (4) Nadat die besigheid in aanvang geneem het, moet die franchisegewer 'n voortgaande besigheidsverhouding met die franchisehouer handhaaf waartydens die franchisegewer deurlopende ondersteuning aan die franchisehouer bied.
- (5) Die franchisehouer word vervolgens toegelaat om onder die beheer van die franchisegewer die besigheid te bedryf onder 'n spesifieke handelsnaam en gebruik te maak van die besigheidstelsels wat deur die franchisegewer ontwikkel is en besit word. Die franchisehouer is daarop geregtig om voordeel te trek uit die klandisiewaarde wat geassosieer word met die franchisegewer se besigheid.
- (6) Die franchisehouer investeer van sy eie fondse 'n wesenlike bedrag as 'n kapitaal investering.
- (7) Die franchisehouer sal gevolglik die franchisegewer op een of ander manier betaal vir die regte wat hy verkry het onder die franchise-ooreenkoms asook vir die deurlopende dienste / ondersteuning wat hy ontvang vanaf die franchisegewer.

Illetschko (2001:40) brei die begrip van die werking van 'n franchise verder uit, deur vyf elemente te identifiseer (vertaal):

(1) Die toekenning van die franchise

Volgens Illetschko (2001:40) word 'n franchise *altyd toegeken en nooit verkoop nie* (eie beklemtoning). Die franchisehouer word gelisensieer om die franchisegewer se besigheid te bedryf in 'n spesifieke area deur gebruik te maak van die franchisegewer se intellektuele eiendom soos omskryf in die gedetailleerde franchise-ooreenkoms. Die toekenning is vir 'n bepaalde tydperk en sal onderhewig wees aan sekere voorwaardes. Regdeur hierdie tydperk behou die franchisegewer eienaarskap van die gelisensieerde intellektuele eiendom.

(2) Die tydsduur van die franchise

In Suid-Afrika is die tydsduur van 'n franchise-ooreenkoms gewoonlik tussen vyf tot tien jaar. Die werklike periode is 'n kompromie tussen die behoefte van die franchisegewer om sy verhouding met die franchisehouer van tyd tot tyd te vernuwe en die franchisehouer se behoefte om sy belegging te beskerm (Illetschko, 2001:40).

(3) Die opsie om die franchise te hernu

Dit is gebruiklik vir die franchisegewer om 'n opsie aan die franchisehouer te verleen om die tydsduur van die franchise-ooreenkoms te verleng na afloop van die aanvanklike periode. Die toestaan van die opsie mag egter onderworpe wees aan sekere voorwaardes. Hierdie voorwaardes wissel van bevredigende verkoopsprestasies, entoesiastiese deelname aan netwerkwye franchise programme tot die herstel / vernuwing van dekor en toerusting van die franchise se besigheidspersoneel. Dit mag soms gebeur dat franchisegewers daarop aandring dat 'n nuwe franchise-ooreenkoms onderteken word wanneer die franchise periode hernu word. Die rede hiervoor kan gevind word in die feit dat dit franchisegewers in staat stel om nuwe verwickelinge in die franchise industrie soos verbruikersvoorkeure, relevante wetgewing of tegnologie in die franchise-ooreenkoms te weerspieël en te implementeer. (Illetschko, 2001:40).

(4) Gebiedsregte

Die franchise-ooreenkoms behoort 'n duidelik gedefinieerde area te omskryf waarin die franchise besigheid bedryf mag word. Dit kan beperk wees tot 'n baie spesifieke adres, byvoorbeeld 'n straatadres, 'n spesifieke area, byvoorbeeld 'n tien kilometer radius rondom 'n spesifieke ligging, of 'n distrik, provinsie ensovoorts. Die franchisehouer word gevolglik toegelaat om die eksklusiewe regte soos toegeken deur die franchise-ooreenkoms, in hierdie gebiede te kan uitoefen (Illetschko, 2001:41).

(5) Gebruik van die korporatiewe beeld / naam

Die franchise-ooreenkoms bevat bindende, en dikwels streng, riglyne ten opsigte van die uitrusting en dekor van die franchise besigheid se perseel. Hierdie riglyne sal spesifiek aandui hoe die franchisegower se handelsnaam- en merk gebruik, en vertoon, mag word (Illetschko, 2001:41).

2.4.1.2 Fooie

'n Aspek van kardinale belang wat deel vorm van die werking van 'n franchise is dié van die betaling van franchisefooie deur die franchisehouer aan die franchisegower (verwys punt nommer 7 van afdeling 2.3.1.1). Dit word derhalwe aan die hand gedoen dat 'n tersaaklike bespreking van die verskillende soorte franchisefooie wat aangetref word, noodsaaklik is vir doeleindes van hierdie studie. Franchisefooie word normaalweg verdeel tussen aanvangsfranchisefooie en deurlopende franchisefooie. Die aanvangsfranchisefooi word eenmalig betaal met aanvang van die franchise-ooreenkoms, terwyl die deurlopende franchisefooie periodiek regdeur die tydperk van die franchise-ooreenkoms betaal word.

2.4.1.2.1 Die aanvangsfranchisefooi

Volgens Blair en Lafontaine (2005:56) vereis die oorgrote meerderheid van franchisegowers dat hulle franchisehouders 'n eenmalige enkelbedrag franchisefooi moet betaal by die aanvang van die franchise-ooreenkoms. Hierdie eenmalige franchisefooi word oor die algemeen 'n aanvangsfranchisefooi genoem. Van die verskillende finansiële kontraktermes aanwesig in 'n franchise-ooreenkoms, is die aanvangsfranchisefooi 'n term wat die meeste verskil tussen franchisehouders oor verskeie industrieë heen. Verskillende

variasies van hierdie aanvangsfranchisefooi kan egter ook nog voorkom tussen franchisegewers in dieselfde industrie (Franchise fees, [s.a.]).

Illetschko en Parker (2007:302) omskryf op hulle beurt die aanvangsfranchisefooi as 'n enkelbedrag betaalbaar deur die franchisehouer aan die franchisegewer met aanvang van die franchise-ooreenkoms. Die fooi word ook tot 'n sekere mate geag 'n intree-fooi te wees. Die bedrag kan onder andere dien as betaling vir die toegang tot die franchisegewer se netwerk, aanvanklike ondersteuning (Illetschko & Parker, 2007:302), gebruik, of reg van gebruik, van handelsmerke, intellektuele eiendom en toegang tot kundigheid / kennis (Angelopulo, 2005; Illetschko & Parker, 2007:302). Angelopulo (2005) noem verder dat die betaling van die aanvangsfranchisefooi onder andere ook kan wees vir die gebruik, of reg van gebruik, van die franchisegewer se handelsgeheime, ontwerpe, kopieregte en patente.

Dit is dus duidelik uit die bostaande uiteensettings van die aanvangsfranchisefooi, dat die fooi 'n betaling vir 'n wye verskeidenheid van items kan wees en dat die aard van die betaling wesenlik kan verskil ten opsigte *waarvoor* dit gemaak word. Illetschko (2001:58) maak die stelling dat die presiese aard en omvang van die aanvangsfranchisefooi duidelik uiteengesit moet word in die franchise-ooreenkoms om enige verwarring wat daar mag bestaan rondom die klassifikasie van die fooi, die hoof te bied.

Ander eenmalige enkelbedrag fooie wat addisioneel tot dié van die aanvangsfranchisefooi kan voorkom, is hernuwingsfooie en opknappingsfooie. Die meeste franchise-ooreenkomste maak voorsiening vir die opsie om die franchise tydperk te verleng / hernu. Die hernuwing van die tydperk kan finansiële implikasies tot gevolg hê vir die franchisehouer in die vorm van opknappingsfooie en hernuwingsfooie. Dit is dikwels 'n voorwaarde van 'n franchise-ooreenkoms dat die franchisehouer verplig is om die voorkoms van die franchise perseel asook die toerusting wat gebruik word, op te knap, te herstel of selfs te vervang. Sommige franchisegewers hef addisioneel tot die opknappingsfooi ook 'n hernuwingsfooi indien die franchise tydperk verleng word. Die laasgenoemde fooi is gewoonlik soortgelyk aan dié van die aanvangsfranchisefooi (Franchise fees, [s.a.]).

2.4.1.2.2 Die deurlopende franchisefooie

Hierdie fooie word op 'n deurlopende basis oor die tydperk van die franchise-ooreenkoms betaal. Die fooie kan weekliks, maandeliks of selfs kwartaalliks betaalbaar wees afhangende van die bepalings van die franchise-ooreenkoms. Die deurlopende franchisefooie bestaan hoofsaaklik uit vier soorte fooie naamlik franchise diensfooie, advertensie-fooie, bestuursfooie en of opleidingsfooie. 'n Franchisegewer mag een, almal of 'n kombinasie van hierdie fooie hef. Die fooie word ingevolge sekere neergelegde riglyne, soos bepaal deur die franchise-ooreenkoms, bereken (Van de Vyver, 2009). 'n Tersaaklike uiteensetting van elke soort fooi word vervolgens verskaf.

(1) Franchise diensfooie

Franchise diensfooie word bereken volgens 'n vasgestelde formule waarvan die gekose berekening 'n persentasie van die franchisehouer se omsetsyfer is. Waar die aanvangsfranchisefooie 'n eenmalige betaling was vir die toegang tot of reg van gebruik van sekere items van die franchisegewer, is franchise diensfooie 'n herhaaldelike betaling vir die deurlopende gebruik van sodanige items. Die franchise diensfooie neem normaalweg die vorm van 'n huurbetaling aan, aangesien dit 'n betaling is vir die deurlopende gebruik van die franchisegewer se toerusting, handelsnaam asook vir die deurlopende ondersteuning wat die franchisegewer bied (Franchise fees, [s.a.]).

(2) Advertensie-fooie

Daar word ook dikwels na advertensie-fooie verwys as bemarkingsfooie. Franchisehouders betaal tipies vir promosiemateriaal, advertensies en reklame veldtogte wat deurlopend plaasvind. Advertensie-fooie word normaalweg op 'n *ad hoc* basis bereken en betaal soos wat daar 'n behoefte aan bemarking ontstaan (Franchise fees, [s.a.]).

(3) Bestuursfooie

Bestuursfooie word hoofsaaklik bereken as 'n persentasie van die franchisehouer se omsetsyfer, maar dit kan ook 'n vaste bedrag per gespesifiseerde periode wees. Die betaling is vir administratiewe dienste wat die franchisegewer aan die franchisehouer lewer. Hierdie dienste strek van logistieke-, rekeningkundige-, menslikehulpbronbestuurs-

dienste tot informasie tegnologie ondersteuningsdienste (Franchise fees, [s.a.]) (Illetschko, 2001:64).

(4) Opleidingsfooie

Die betaling van opleidingsfooie is bloot vir die voortdurende opleiding van die franchisehouer se personeel ten einde te voldoen aan die riglyne soos bepaal deur die franchise-ooreenkoms (Understanding the Franchise Fees, [s.a.]).

2.4.2 Die werking van 'n franchise spesifiek in die petroleumbedryf in Suid-Afrika

Met 'n deeglike begrip wat verkry is van die werking van 'n franchise in die algemeen, sluit die hoofstuk af met 'n tersaaklike uiteensetting van die werking van 'n franchise spesifiek in die petroleumbedryf in Suid-Afrika. Dit word aan die hand gedoen dat kennis en begrip van die franchise konsep in die petroleumbedryf in Suid-Afrika noodsaaklik is vir doeleindes van hierdie studie.

Volgens die South African Petroleum Industry Association (SAPIA) was daar aan die einde van die 2008 kalenderjaar ongeveer 5 000 vulstasies in Suid-Afrika. 'n Petroleummaatskappy benodig 'n kleinhandellisensie om 'n vulstasie te bedryf. Die regering beperk egter die aantal kleinhandellisensies wat toegeken word aan petroleummaatskappye. Vervaardigers en groothandelaars van petroleumprodukte word verbied om 'n kleinhandellisensie te besit, anders as vir die gebruik vir opleiding. (SAPIA, 2008).

Petroleummaatskappye het egter die opsie om gebruik te maak van die franchise konsep om hul vulstasies te bedryf. Die franchise word toegeken aan 'n onafhanklike handelaar en petroleumprodukte word direk aan sodanige handelaar gelewer. 'n Franchisehouer kan of sy eie perseel besit, of dit huur vanaf 'n petroleummaatskappy. Die franchisehouer is verplig om al sy petroleumprodukte vanaf die betrokke franchisegewer aan te koop. Al besit die franchisehouer die perseel waarop die vulstasie opgerig is, kan die franchisegewer ook wesenlike bedrae investeer ten opsigte van die perseel se infrastruktuur. Franchisefooie is gevolglik betaalbaar (SAPIA, 2008).

2.5 Samevatting

Na afloop van hierdie hoofstuk is 'n deeglike begrip verkry van die definisie(s) van 'n franchise en relevante terme wat daarmee geassosieer word. Die geskiedenis en ontwikkeling van die franchisekonsep is vervolgens bespreek asook die werking van 'n franchise in die algemeen en in dié van die petroleumbedryf in Suid-Afrika. Onderskeid is getref tussen die twee soorte franchisefooie wat aangetref kan word binne 'n franchise-ooreenkoms, naamlik die eenmalige enkelbedrag franchisefooie en die deurlopende franchisefooie. Die deurlopende franchisefooie is verder onderverdeel in vier subkategorieë naamlik franchise diensfooie, advertensie-fooie, bestuursfooie en opleidingsfooie.

Teen die bogenoemde agtergrond verskuif die fokus van die studie in Hoofstuk 3 na die rekeningkundige hantering van die verskillende franchisefooie uit die oogpunt van die franchisehouer. Daar word ook ondersoek ingestel of die rekeningkundige hantering van die franchisefooie enigsins lig kan werp op die hantering van hierdie fooie vir inkomstebelastingdoeleindes.

Hoofstuk 3: Die rekeningkundige hantering van franchisefooie en die moontlike skakeling met die inkomstebelastinghantering daarvan

3.1 Inleiding

Hoofstuk 3 stel dit ten doel om die rekeningkundige hantering van die verskillende franchisefooie te bespreek uit die oogpunt van die franchisehouer. Die beginsels en riglyne wat neergelê word deur die “International Financial Reporting Standards” (hierna genoem “*IFRS*”) en gevolglik die toepaslike “International Accounting Standards” (hierna genoem “*IAS*”) word gebruik om die rekeningkundige hantering van die franchisefooie sinvol te bespreek.

Die hoofstuk stel verder ondersoek in of die rekeningkundige hantering van die franchisefooie ter sprake ’n aanduiding kan gee van die inkomstebelastinghantering van sodanige fooie. ’n Tersaaklike bespreking van die rol van rekeningkundige beginsels en praktyk in die uitleg van Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetgewing is dus noodsaaklik om tot ’n bevredigende gevolgtrekking te kom. Vir doeleindes van hierdie bespreking word gebruik gemaak van relevante Regspraak.

3.2 Die rekeningkundige hantering van franchisefooie

In Hoofstuk 2 (sien afdeling 2.3.1.2) is daar onderskeid getref tussen die twee vernaamste soorte franchisefooie wat betaalbaar is deur die franchisehouer, naamlik dié van ’n aanvangsfranchisefooie (sien afdeling 2.3.1.2.1) en ’n deurlopende franchisefooie (sien afdeling 2.3.1.2.2). Die aanvangsfranchisefooie is gewoonlik ’n enkelbedrag betaling wat onder andere gemaak word vir die reg van gebruik van, insluitend; die franchisegawer (die betrokke petroleum maatskappy) se naam, handelsmerk en patente. Die fooie word ook dikwels beskryf as ’n fooie ter betaling vir die gebruik van die reg om as ’n spesifieke franchise te kan optree. Die deurlopende franchisefooie verteenwoordig ’n herhalende betaling (gewoonlik maandeliks) wat onder andere dien as ’n betaling vir die huur van die franchisegawer se toerusting of as ’n fooie ter vergoeding vir logistieke of administratiewe ondersteuningsdienste wat deur die franchisegawer aan die franchisehouer gelewer word. Hierdie herhalende fooie kan ’n vaste bedrag wees of dit kan wissel na gelang van die bepalinge van die franchise-ooreenkoms.

Aangesien beide die bogenoemde fooie 'n *betaling* vanaf die franchisehouer aan die franchisegewer verteenwoordig, word dit veronderstel dat hierdie fooie vir rekeningkundige doeleindes of as 'n uitgawe of as 'n bate as sodanig teboekgestel moet word in die rekeningkundige rekords van die franchisehouer. Veronderstel ter illustrasie dat die betaling van die franchisefooie 'n bedrag van R100 000 verteenwoordig. Die joernaalinskrywing ten opsigte van die betaling behoort dus as volg daarna uit te sien:

Debiteer die relevante Uitgawe- of Baterekening.	R100 000	
Krediteer Bank.		R100 000
Joernaaloms krywing: Teboekstelling van franchisefooie betaal.		

Hieruit volg dat 'n franchisefooie betaling of as 'n uitgawe of as 'n bate verantwoord moet word vir rekeningkundige doeleindes. Die definisie van 'n bate en 'n uitgawe ingevolge *IFRS* is dus van kardinale belang ten einde die franchisefooie korrek te klassifiseer. Die res van hierdie bespreking word in die volgende formaat uiteengesit ten einde 'n gestruktureerde en metodiese denkproses te volg om sodoende die kwessie doeltreffend aan te spreek:

- Uiteensetting van die definisie van 'n bate en 'n uitgawe ingevolge *IFRS*;
- Toepassing van die definisies van 'n bate en 'n uitgawe op die relevante franchisefooie ter sprake;
- Bespreking van die relevante rekeningkundige standaard wat van toepassing sal wees indien die franchisefooie(e) aan die definisie van 'n bate of 'n uitgawe voldoen.

3.2.1 Uiteensetting van die definisie van 'n bate en 'n uitgawe ingevolge IFRS

3.2.1.1 Die definisie van 'n bate

Die "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements" (hierna genoem die "Raamwerk vir *IFRS*") definieer 'n bate in paragraaf 49(a) en 'n uitgawe in paragraaf 70(b). 'n Bate verteenwoordig 'n hulpbron onder beheer van die entiteit, wat voortspruit uit gebeure wat in die verlede plaasgevind het en daar word verwag dat ekonomiese voordele uit hierdie bate sal vloei na die entiteit. (vertaal). Hierdie definisie behels sekere tegniese aspekte wat uiteengesit word in paragrawe 53 tot 59 van Die Raamwerk vir *IFRS*, en soos volg opgesom kan word:

- Die toekomstige ekonomiese voordele omvat in 'n bate is die potensiaal om direk of indirek by te dra tot die invloed van kontant en kontantekwivalente na die entiteit.
- Hierdie ekonomiese voordele kan op verskeie maniere na 'n entiteit vloei, onder andere deur die bate individueel of in 'n kombinasie met ander bates te gebruik in die produksie van goedere vir verkoopsdoeleindes of vir doeleindes van dienslewering deur die entiteit.
- Fisiese vorm is nie 'n essensiële vereiste vir die bestaan van 'n bate nie. Byvoorbeeld patente en kopieregte, onder andere, word beskou as bates indien daar verwag word dat toekomstige ekonomiese voordele vanaf hierdie items na die entiteit sal vloei (Vorster, Koornhof, Oberholster, Koppeschaar, Coetzee, Janse van Rensburg, Binnekade, Leith, Hatting & de Klerk, 2010:17).
- Tydens die bepaling van die bestaan van 'n bate word die reg van eienaarskap daarvan nie as 'n essensiële vereiste beskou nie (Vorster *et al.*, 2010:17); dus in sekere gevalle is eiendom wat gehuur word 'n bate indien die entiteit *die ekonomiese voordele wat daaruit spruit beheer* (eie beklemtoning). Dit word dus aan die hand gedoen dat beheer oor die ekonomiese voordele 'n deurslaggewende rol speel in die bepaling of 'n item 'n bate is. Alhoewel die kapasiteit van 'n entiteit om die ekonomiese voordele te beheer gewoonlik die resultaat van een of ander wetlike reg is, kan 'n item nietemin aan die definisie van 'n bate voldoen al is daar geen wetlike beheer nie. Byvoorbeeld, die kennis wat opgedoen word ten opsigte van 'n ontwikkelingsaktiwiteit kan aan die definisie van 'n bate voldoen. Deur die kennis geheim te hou beheer die entiteit die ekonomiese voordele wat verwag word om daaruit te vloei.
- Die bates van 'n entiteit is 'n resultaat van transaksies of gebeure wat in die verlede plaasgevind het. Entiteite bekom bates gewoonlik deur dit aan te koop of te produseer.
- Daar is 'n baie noue verwantskap tussen die generering van bates en die aangaan van uitgawes, maar die twee konsepte stem nie noodwendig ooreen nie. Daarom, indien 'n entiteit uitgawes aangaan en dit bewyse mag verskaf dat daar na toekomstige ekonomiese voordele gestreef is, is dit nie afdoende bewys dat die item aan die definisie van 'n bate voldoen nie.

'n Verdere vereiste waaraan 'n item moet voldoen ten einde as 'n bate verantwoord te word, is die erkenningsmaatstawwe van 'n bate. Paragrafe 89 tot 90 van Die Raamwerk vir *IFRS* stipuleer die erkenningsmaatstawwe van 'n bate. 'n Bate word erken in die Staat van

Finansiële Posisie wanneer dit waarskynlik is dat toekomstige ekonomiese voordele na die entiteit sal vloeï en dat die bate se waarde of koste betroubaar meetbaar is. Indien 'n uitgawe aangegaan is en dit onwaarskynlik is dat ekonomiese voordele na die entiteit sal vloeï vir tydperke wat verder as die huidige rekeningkundige tydperk strek, word 'n bate nie in die Staat van Finansiële Posisie erken nie.

'n Uitgawe word dienooreenkomstig in die Staat van Omvattende Inkomste erken. Die implikasie hiervan is dat die graad van waarskynlikheid dat ekonomiese voordele na die entiteit sal vloeï gedurende 'n tydperk wat verder as die huidige rekeningkundige tydperk strek, onvoldoende is om die erkenning van 'n bate te regverdig.

3.2.1.2 *Die definisie van 'n uitgawe*

'n Uitgawe verteenwoordig 'n afname in ekonomiese voordele gedurende 'n rekeningkundige tydperk in die vorm van 'n uitvloei of afname / vermindering van bates of die aangaan van aanspreeklikhede wat tot 'n gevolglike afname in ekwiteit lei (anders as dié wat verband hou met uitkerings aan ekwiteitsdeelnemers). (vertaal). Uitgawes neem gewoonlik die vorm aan van dié van 'n uitvloei of vermindering van bates soos kontant en kontantekwivalente, handelsvoorraad, eiendom, aanleg en toerusting (Vorster *et al.*, 2010:24). Paragrafe 94 tot 98 van Die Raamwerk vir *IFRS* sit die erkenningsmaatstawwe van 'n uitgawe uiteen.

'n Uitgawe word in die Staat van Omvattende Inkomste erken wanneer 'n afname in toekomstige ekonomiese voordele in die vorm van 'n afname in 'n bate of 'n toename in 'n las, betroubaar gemeet kan word. In effek, kan daar dus aanvaar word dat die erkenning van 'n uitgawe en die afname in 'n bate of toename in 'n las, gelyktydig plaasvind. 'n Uitgawe word dus onmiddellik erken in die Staat van Omvattende Inkomste van die entiteit wanneer 'n onkoste, oftewel besteding, geen toekomstige ekonomiese voordele oplewer nie, of wanneer, en tot die mate waartoe, toekomstige ekonomiese voordele nie kwalifiseer, of ophou om te kwalifiseer, vir die erkenning daarvan as 'n bate in die Staat van Finansiële Posisie van die entiteit.

3.2.2 Toepassing van die definisies op die franchisefooi

Die definisie van 'n bate en 'n uitgawe word vervolgens eers op die deurlopende franchisefooi toegepas en daarna op die aanvangsfranchisefooi. Voldoening aan die erkenningsmaatstawwe van 'n bate en uitgawe, soos uiteengesit in Die Raamwerk vir *IFRS*, word ook kortliks bespreek.

3.2.2.1 Toepassing van definisies op die deurlopende franchisefooi

Daar word aan die hand gedoen dat die betaling van die deurlopende franchisefooi soortgelyk is aan 'n huurbetaling aangesien die fooi betaal word vir die gebruik van die franchisegewer se bates insluitend petrolpompe, kring-televisie kameras en toerusting. Die deurlopende franchisefooi kan ook dien as vergoeding vir dienste gelewer deur die franchisegewer aan die franchisehouer. Hierdie dienste kan wissel van logistieke, administratiewe tot inligtingstechnologie-ondersteuningsdienste.

Aangesien dit onwaarskynlik is dat hierdie tipe onkoste enige toekomstige ekonomiese voordele na die entiteit sal laat vloei vir tydperke wat verder as die huidige rekeningkundige tydperk strek waarin die onkoste aangegaan is, kan daar by implikasie aanvaar word dat geen bate tot stand kom vir die franchisehouer nie. Verder lei die betaling van hierdie tipe fooie tot die afname van die entiteit se bates deurdat die entiteit se kontantreserwes verminder. Die afname in 'n bate van die franchisehouer lei dus tot 'n uitvloei van toekomstige ekonomiese voordele. Gevolglik behoort die deurlopende franchisefooi as 'n uitgawe erken te word in die franchisehouer se Staat van Omvattende Inkomste ingevolge paragraaf 94 van Die Raamwerk vir *IFRS*. Die rekeningkundige standaard wat van toepassing sal wees op die erkenning van die deurlopende fooi as 'n uitgawe word onder afdeling 3.2.3. bespreek.

3.2.2.2 Toepassing van definisies op die aanvangsfranchisefooi

Die aanvangsfranchisefooi is 'n eenmalige betaling vir die reg van gebruik van onder andere die franchisehouer se handelsnaam / merk, industriekennis, handelsgeheime, tegniese vaardigheid en ook in sekere gevalle klandisiewaarde. Die fooi kan ook dien as betaling vir die gebruik van die reg om as 'n spesifieke franchise 'n besigheid te kan beoefen. By implikasie kan daar aanvaar word dat die aanvangsfranchisefooi oor die

elemente van 'n bate beskik en dus as 'n bate verantwoord behoort te word in die Staat van Finansiële Posisie van die franchisehouer. Dit word aan die hand gedoen dat sonder die betaling van die aanvangsfranchisefooi, die franchisehouer geen besigheid kan beoefen as die betrokke petroleummaatskappy se franchise nie. *Sonder die betaling van hierdie fooi kan daar dus geen toekomstige ekonomiese voordele na die franchisehouer vloei nie* (eie beklemtoning).

Toekomstige ekonomiese voordele in die vorm van brandstof- en handelsvoorraad verkope onder die vaandel van die spesifieke petroleummaatskappy sal dus nie moontlik wees *alvorens* die aanvangsfranchisefooi betaal word nie (eie beklemtoning). Dit is hoogs waarskynlik dat daar toekomstige ekonomiese voordele na die franchisehouer gaan vloei aangesien die franchisegewer eers 'n ekonomiese uitvoerbaarheidstudie sou doen, insluitend; begrotings sou bestudeer, verkoop-vooruitskattings saamstel en marknavorsing sou uitvoer alvorens hulle 'n franchise aan 'n franchisehouer sou toeken. Wanneer daar ondersoek ingestel word of die aanvangsfranchisefooi aan die definisie van 'n bate voldoen, kan die drie onderliggende elemente van 'n bate as volg toegepas en vergelyk word met die onderliggende elemente van die aanvangsfranchisefooi:

Die aanvangsfranchisefooi bring 'n *hulpbron* tot stand *onder beheer van die franchisehouer*, deurdat die franchisehouer die reg het om as 'n spesifieke franchise 'n besigheid te kan beoefen en dus *beheer uitoefen oor die toekomstige ekonomiese voordele* wat uit die franchise-ooreenkoms sal vloei naamlik die brandstof-en handelsvoorraadverkope (eie beklemtoning). Ingevolge die franchise-ooreenkoms is die franchisehouer geregtig op die opbrengs uit brandstof-en handelsvoorraadverkope en oefen dus in effek beheer uit oor die toekomstige ekonomiese voordele wat sal vloei.

Die aanvangsfranchisefooi is die resultaat van 'n transaksie of gebeurtenis wat in die verlede plaasgevind het. Die sluiting of aangaan van die franchise-ooreenkoms kan beskou word as hierdie transaksie of gebeurtenis.

Wat die erkenningskriteria vervat in paragraaf 89 van Die Raamwerk vir *IFRS* betref, is daar reeds genoem dat daar 'n waarskynlikheid is dat toekomstige ekonomiese voordele na die franchisehouer sal vloei. Die aanvangsfranchisefooi se koste of waarde is betroubaar meetbaar aangesien die bedrag daarvan gestipuleer word in die franchise-ooreenkoms.

Na inagneming van die bogenoemde feite, kan die gevolgtrekking gemaak word dat die aanvangsfranchisefooi vir rekeningkundige doeleindes voldoen aan die definisie van 'n bate soos vervat in paragraaf 49(a) van Die Raamwerk vir *IFRS* en dus dienooreenkomstig as 'n bate verantwoord behoort te word in die Staat van Finansiële Posisie van die franchisehouer. Die rekeningkundige standaard(e) wat van toepassing sal wees ten opsigte van die franchisefooie word vervolgens bespreek.

3.2.3 Bespreking van die relevante rekeningkundige standaarde van toepassing op die franchisefooie

Dit word aan die hand gedoen dat die aanvangsfranchisefooi aan die definisie van 'n bate voldoen terwyl die deurlopende franchisefooi aan die definisie van 'n uitgawe voldoen. Hierdie onderskeie items moet dienooreenkomstig deur middel van 'n spesifieke rekeningkundige standaard verantwoord word in die rekeningkundige rekords van die franchisehouer. Die toepaslike rekeningkundige standaard ten opsigte van die deurlopende franchisefooi word eerste bespreek, gevolg deur die rekeningkundige standaard van toepassing op die aanvangsfranchisefooi.

3.2.3.1 Rekeningkundige standaard van toepassing op die deurlopende franchisefooi

Ingevolge paragraaf 94 van Die Raamwerk vir *IFRS* moet 'n uitgawe as sodanig verantwoord word in die entiteit se wins of verlies in die Staat van Omvattende Inkomste. Daar is 'n aantal standaarde waaronder die deurlopende franchisefooi as 'n uitgawe erken behoort te word, onder andere die standaard oor hure, *IAS 17*, en die standaard oor ontasbare bates, *IAS 38*. Die feit dat die deurlopende franchisefooi 'n uitgawe is, maak geen wesentliche verskil in hoe dit vir rekeningkundige doeleindes hanteer moet word nie. Geen verdere bespreking oor hierdie punt word dus verlang nie. Van groter belang is egter die rekeningkundige standaard wat van toepassing sal wees op die aanvangsfranchisefooi. Die bespreking daarvoor word dienooreenkomstig in meer detail gedoen.

3.2.3.2 Rekeningkundige standaard van toepassing op die aanvangsfranchisefooi

Die aard van die bate wat tot stand kom met die betaling van die aanvangsfranchisefooi is van kardinale belang in sover daar besluit moet word watter rekeningkundige standaard

van toepassing sal wees. Die aard van die bate kan onder andere roerend, onroerend, monetêr, nie-monetêr, tasbaar, ontasbaar, liggaamlik of onliggaamlik wees. Onderzoek moet dus ingestel word na die aard van die bate wat tot stand kom wanneer die aanvangsfranchisefooi betaal word.

Dit word aan die hand gedoen dat 'n ontasbare bate tot stand kom met die betaling van die aanvangsfranchisefooi. Die relevante rekeningkundige standaard wat in so 'n geval toegepas moet word is *IAS 38* "Intangible Assets" (hierna genoem "*IAS 38*"). 'n Tersaaklike bespreking van *IAS 38* is dus noodsaaklik om hierdie stelling te staaf. Om die aanvangsfranchisefooi as 'n ontasbare bate ingevolge *IAS 38* te verantwoord, moet die fooi aan beide die definisie *en* erkenningskriteria van 'n ontasbare bate ingevolge *IAS 38* voldoen (eie beklemtoning).

IAS 38, paragraaf 8, definieer 'n ontasbare bate as 'n *identifiseerbare, nie-monetêre bate sonder enige fisiese substansie (of vorm)*. (vertaal) (eie beklemtoning). Paragraaf 9 van *IAS 38* verskaf 'n lys van bates wat moontlik aan die definisie van 'n ontasbare bate kan voldoen. Hierdie lys is egter nie allesomvattend nie.

Een van die items wat egter gelys word is ontasbare hulpbronne wat deur die entiteit bekom word ingevolge 'n franchise ooreenkoms. Items, insluitend; intellektuele eiendom, lisensies, inligtingstelsels, kennis, handelsmerke, bemarkingsregte en markaandeelhouding kan bekom word ingevolge hierdie franchise-ooreenkomste.

Die aanvangsfranchisefooi moet dus eerstens identifiseerbaar wees om aan die vereistes van die definisie te voldoen (Vorster *et al.*, 2010:873). Ingevolge paragraaf 12 van *IAS 38* is 'n bate identifiseerbaar indien dit:

- (a) skeibaar is, met ander woorde, dit moet daartoe in staat wees om geskei te word van die entiteit om dit sodoende afsonderlik te kan verkoop, oor te dra, te verhuur, te lisensieer, of verruil te kan word individueel of saam met 'n verwante kontrak; of
- (b) voortspruit uit 'n kontraktuele of ander wettige reg, ongeag of daardie regte oordraagbaar of skeibaar is van ander regte en verpligtinge van die entiteit.

Dit word aan die hand gedoen dat die aanvangsfranchisefooi wel identifiseerbaar is vir doeleindes van paragraaf 12 deurdad die fooi voortspruit uit die sluiting van 'n kontrak tussen die franchisehouer en franchisegewer en dus ontstaan vanweë 'n kontraktuele reg.

Die kontrak neem die vorm van 'n franchise-ooreenkoms aan en die betaling van die aanvangsfranchisefooi bring sekere regte en verpligtinge vir die franchisehouer tot stand. Daar word dus aan die identifiseerbaarheid vereiste voldoen.

Tweedens moet die ontasbare bate onder die beheer van die entiteit wees (Vorster *et al.*, 2010:873). Paragraaf 13 van IAS 38 beskryf beheer as die entiteit se vermoë om die toekomstige ekonomiese voordele wat voortspruit uit die onderliggende bate te beheer en toegang daartoe te beperk. Hierdie vermoë om die toekomstige ekonomiese voordele, wat toeskryfbaar is aan die onderliggende ontasbare bate, te beheer is normaalweg die resultaat van wettige regte wat bekom is en terselfdertyd afdwingbaar is in 'n hof. Mark- en tegniese kennis kan toekomstige ekonomiese voordele tot gevolg hê. 'n Entiteit sal daardie voordele beheer indien die vertroulikheid van daardie kennis beskerm word deur die ooreenkoms waaruit dit voortspruit. Wat betref die toekomstige ekonomiese voordele toeskryfbaar aan die betaling van die aanvangsfranchisefooi, kan daar met sekerheid gesê word dat die franchisehouer hierdie voordele beheer. Die franchisehouer het ingevolge die franchise-ooreenkoms wettige regte bekom wat hom onder andere op die brandstof- en handelsvoorraadverkope geregtig maak. Die reg om die betrokke petroleummaatskappy se mark- en tegnologiese kennis te gebruik vorm dikwels deel van die franchise-ooreenkoms. Hierdie reg word normaalweg deur middel van vertroulikheidsklousules, vervat in die franchise-ooreenkoms, beskerm. Die aanvangsfranchisefooi voldoen gevolglik ook aan die beheervereiste van die definisie.

Derdens moet daar toekomstige ekonomiese voordele toeskryfbaar wees aan die onderliggende ontasbare bate (Vorster *et al.*, 2010:873). Daar is reeds genoem dat die toekomstige brandstof- en handelsvoorraadverkope toeskryfbaar aan die betaling van die aanvangsfranchisefooi, hierdie toekomstige ekonomiese voordele vergestalt. Die ekonomiese voordelevereiste van die definisie word dus bevredig.

Vir die aanvangsfranchisefooi om te kwalifiseer as 'n ontasbare bate moet daar verder ook aan die erkenningskriteria, soos vervat in paragraaf 21 van IAS 38, voldoen word. Die erkenningskriteria vereis dat 'n ontasbare bate slegs erken sal word indien:

- (a) dit waarskynlik is dat verwagte toekomstige ekonomiese voordele toeskryfbaar aan die onderliggende bate na die entiteit sal vloei; en
- (b) die koste van die bate betroubaar gemeet kan word.

'n Franchise word slegs deur 'n petroleumaatskappy toegeken, indien deeglike marknavorsing, kontantvloeiprojeksies en verkope vooruitskattings uitgevoer en finansiële begrotings opgestel is. Die franchise moet dus ekonomies voordelig wees vir beide die franchisegewer en franchisehouer. Indien 'n franchise dus toegeken word en die franchisehouer betaal die aanvangsfranchisefooi is dit hoogs waarskynlik dat toekomstige ekonomiese voordele na beide partye tot die franchise-ooreenkoms sal vloei. Daar word per implikasie aan die eerste vereiste van die erkenningskriteria voldoen. Die aanvangsfranchisefooi se koste kan betroubaar gemeet word aangesien die bedrag van die fooi uiteengesit word in die franchise-ooreenkoms. Die fooi voldoen dus aan die tweede vereiste van die erkenningskriteria.

Uit bostaande bespreking van IAS 38 word die stelling gestaaf dat die aanvangsfranchisefooi 'n ontasbare bate vir rekeningkundige doeleindes verteenwoordig aangesien daar aan beide die definisie en erkenningskriteria van 'n ontasbare bate, soos vervat in die bepalinge van IAS 38, voldoen word. Die moontlike skakeling tussen die rekeningkundige hantering van die franchisefooie en die inkomstebelastinghantering daarvan word vervolgens ondersoek.

3.3 Die moontlike skakeling tussen die rekeningkundige hantering van franchisefooie en die inkomstebelastinghantering daarvan

Uit die voorafgaande bespreking is vasgestel dat die aanvangsfranchisefooi en deurlopende franchisefooi, onderskeidelik, as 'n ontasbare bate en 'n uitgawe vir rekeningkundige doeleindes hanteer behoort te word. Die vraag wat gevolglik ontstaan is of hierdie sodanige rekeningkundige hantering van die onderskeie fooie, lig kan werp op die inkomstebelastinghantering daarvan. Byvoorbeeld, beteken die *feit* dat die aanvangsfranchisefooi as 'n ontasbare bate en die deurlopende fooi as 'n uitgawe vir rekeningkundige doeleindes hanteer word, dat die fooie onderskeidelik as 'n ontasbare bate en 'n uitgawe hanteer moet word vir inkomstebelastingdoeleindes?

Die res van hierdie hoofstuk stel gevolglik ondersoek in na die moontlike skakeling tussen die rekeningkundige hantering van franchisefooie met die inkomstebelastinghantering daarvan. Vir doeleindes van hierdie ondersoek is dit dus nodig om vas te stel tot watter mate, indien enige, Suid-Afrikaanse howe die verwysing na rekeningkundige beginsels by die uitleg van die Inkomstebelastingwet as toepaslik ag.

Volgens Steenkamp (2006:2) is 'n Inkomstebelasting, soos die naam aandui, in die breë 'n belasting wat op *inkomste* gehef word (eie beklemtoning). Hierdie stelling word gebaseer op 'n uitspraak deur regter Watermeyer in die Appèlhofsaak *Isaacs v Commissioner for Inland Revenue* 16 SATC 258 op 266:

"...an income tax is fundamentally a tax upon a man's annual profits or gains..."

Een van die hoofdoelwitte van die vakgebied rekeningkunde, is die meting van inkomste. Daar kan dus 'n verwagting wees dat rekeningkundige beginsels 'n belangrike rol kan speel in die vasstelling van *inkomste* vir doeleindes van die heffing van inkomstebelasting. Stellings dat daar in die Suid-Afrikaanse belastingreg geen nodigheid of gronde is om na rekeningkundige beginsels by die vasstelling van belasbare inkomste te verwys nie, kan dus as 'n verrassing kom (Steenkamp, 2006:2). Dit is belangrik om te besef dat inkomstebelasting deur middel van 'n wet gehef word en dat die beginsels van die berekening van die belasting gevolglik in die geskrewe woord weergegee moet word (Steenkamp, 2006:11).

Meyerowitz (2003) maak in *Income Tax* paragraaf 1.2 die stelling dat dit alleen die Inkomstebelastingwet is wat geraadpleeg moet word om 'n persoon se belastingposisie te bepaal. Inkomstebelasting is in wese 'n skepping van wetgewing:

"Like any levy, income tax is essentially a 'creature' of statute, and whether policy the Legislature may have pursued in imposing tax, it is the statute alone which must be consulted in order to ascertain the tax position of a person."

3.3.1 Teorieë beskikbaar vir die omskrywing van belasbare inkomste

Twee breë teorieë, die Kunsmatige Teorie en die Winsteorie, is aan die skrywers van die Inkomstebelastingwet beskikbaar om die berekening van belasbare inkomste te omskryf. Beide teorieë het ten doel om die belasbare inkomste te omskryf waarop belasting gehef sal word, maar die struktuur waarvolgens te werk gegaan word, verskil egter. Steenkamp (2006:10-12) voer 'n tersaaklike bespreking ten opsigte van die twee teorieë.

3.3.1.1 Die Kunsmatige Teorie

Die rede wat gewoonlik vir die argument aangevoer word dat rekeningkundige beginsels geen rol in die uitleg van die Inkomstebelastingwet te speel het nie, is dat die Inkomstebelastingwet op die sogenaamde *kunsmatige teorie* geskoei is. Hierdie teorie omskryf eerstens al die invloei van die belastingpligtige wat belasbaar is. Belasting kan dus slegs betaalbaar wees as daar 'n bruto bedrag invloei. Die basis van die kunsmatige teorie is dus bruto inkomste. Die bruto inkomste is 'n bruto bedrag wat spesifiek omskryf is - dit is 'n bedrag wat geen aftrekkings bevat nie en gevolglik nie 'n netto bedrag is nie. Die bruto inkomste sal slegs in die berekening van belasbare inkomste verminder word, indien daar 'n spesifieke bepaling in die Inkomstebelastingwet is wat vir die vrystelling van die bruto inkomste voorsiening maak of vir 'n aftrekking teen die bruto inkomste voorsiening maak. Geen aftrekking sal dus vir onkoste toegestaan word nie, wat nie spesifiek as 'n aftrekking omskryf is nie. Die kunsmatige teorie omskryf dus in besonderhede watter invloei by belasbare inkomste ingesluit moet word en watter uitvloei as aftrekkings in die berekening van belasbare inkomste toegelaat sal word (Steenkamp, 2006:11-12).

3.3.1.2 Die Winsteorie

Die tweede benadering, die winsteorie, se basis is netto inkomste (winste of verliese) in die gewone, gewoonlik rekeningkundige, betekenis daarvan. Sekere onkoste word dan gespesifiseer wat nie as aftrekking sal kwalifiseer nie. Broomberg (1972: 184) verduidelik hierdie konsep as volg:

“The profits theory...has as its base ‘income’, which is a net concept, being the profit or gain. As we have seen, the base here is ambivalent, comprising a positive element, the amounts coming in, and a negative element, being the cost of sales. The amount of the proceeds of sale minus cost of sale equals income.”

Anders gestel voer Broomberg dus aan dat die winsteorie gebruik maak van 'n netto wins of verlies konsep as vertrekpunt. Daar is gevolglik invloei wat as positiewe elemente beskou word en wat dus belasbare inkomste verhoog, en uitvloei wat as negatiewe elemente beskou word en dus belasbare inkomste verminder.

Volgens die winsteorie kan daar geen belasting gehef word voordat daar 'n werklike wins ontstaan nie. Dit is duidelik dat die winsteorie in 'n baie groot mate op die beginsels vir die vasstelling van inkomste (en dan ook rekeningkundige beginsels) sal staatmaak in die berekening van belasbare inkomste.

Om saam te vat, die beginpunt van die berekening van belasbare inkomste by die Kunsmatige Teorie is 'n bruto bedrag (bruto inkomste) terwyl die beginpunt by die Winsteorie daarenteen 'n netto bedrag (wins) is. Daar word aangevoer dat in die toepassing van die Kunsmatige Teorie in die bepaling van belasbare inkomste, rekeningkundige beginsels nie 'n wesenlike (indien enige) rol speel nie, maar dat dit by die Winsteorie, daarenteen, wel 'n beduidende rol kan speel. Die keuse tussen die gebruik van die Kunsmatige Teorie en die Winsteorie, hang grotendeels af van die interpretasie benadering wat die Howe volg. Oor die algemeen word daar van die Kunsmatige Teorie gebruik gemaak as die Howe die Letterlike benadering tot die interpretasie van die Inkomstebelastingwet volg. 'n Navolging van die Doeldienende benadering lei egter daarenteen tot die gebruik van die Winsteorie. Die interpretasie deur die Howe van die Inkomstebelastingwet en skakeling daarmee met die benaderings wat gevolg word, naamlik die Letterlike- of Doeldienende benadering, word vervolgens bespreek.

3.3.2 Interpretasie

Inkomstebelasting word tans in Suid-Afrika ingevolge die Inkomstebelastingwet gehef. Hierdie wet moet as eerste verwysing geraadpleeg word om te bepaal hoe die inkomstebelasting wat deur 'n belastingpligtige betaalbaar is, bereken moet word. Die wetgewer gebruik die geskrewe woord om sy gedagte- of wilsinhoud weer te gee en die wetsuitlegger is gevolglik in die eerste plek aangewese op die woorde wat die wetgewer gebruik het om daardie gedagte- of wilsinhoud te openbaar. Die geskrewe woord is dikwels 'n gebrekkige wyse om die gedagte- of wilsinhoud van die wetgewer oor te dra en gevolglik is daar verskeie gevalle waar die bepalings van die Inkomstebelastingwet in 'n gegewe feitestel nie voldoende duidelik is nie. Die talle hofsake rondom belastingaangeleenthede getuig hiervan. "Die bewoording, taal of woorde wat deur die wetgewer in wetgewing gebruik word, laat gereeld vrae ontstaan oor die betekenis, strekking, beperkinge of omvang van die bepalings van 'n wet. Die ontoereikende van taal om denke en wense oor te dra loop gereeld in onsekerheid oor die betekenis van 'n statutêre bepaling uit" (Steenkamp, 2006:19).

Hierdie stelling word ondersteun deur Kellaway (1995:3) in *Interpretation of Statutes* 3:

“The phrasing, or the language, or the words used by the law-giver in an enactment often give rise to questions as to the meaning, or ambit, or limitations, or extent of the provisions of the enactment. The inadequacy of language to convey in precise terms ‘thought’ or ‘will’ often results in uncertainty as to what meaning is to be given to a legislative provision.”

Daar is gevolglik ’n verskeidenheid van riglyne geformuleer wat by die uitleg van wette, en dan meer spesifiek die Inkomstebelastingwet, gebruik kan word om die betekenis van die betrokke wetgewing vas te stel. Vertolkers van wetgewing moet hierdie algemeen aanvaarde beginsels gebruik om hulle by te staan om die gepaste uitleg van die betrokke wetgewing vas te stel. Volgens Steenkamp (2006:19–20) sal daar in die breë gevolglik verwag word dat die gebruik van rekeningkundige beginsels moontlik in die volgende omstandighede in die inkomstebelastingreg toepaslik wees:

- (a) by gevalle waar die Inkomstebelastingwet direk ’n verwysing na of die gebruik van rekeningkundige beginsels voorgeskryf; of
- (b) by die uitleg van sommige van die bepalings van die Inkomstebelastingwet waar die betekenis daarvan nie volkome duidelik is nie.

Volgens Steenkamp (2006:20) het rekeningkundige beginsels tot op datum ’n uiters beperkte rol in die uitleg van die Inkomstebelastingwet gespeel. Met die verloop van tyd het die Howe, akademië, belastingpraktisyne en regslui verskeie argumente gevoer *teen* en *vir* die gebruik van rekeningkundige beginsels in die interpretasie van die Inkomstebelastingwet.

Verskeie stellings is in die verlede deur skrywers en regters gemaak dat rekeningkundige beginsels en praktyk nie ’n rol by die vasstelling van belasbare inkomste te speel het nie. Die manier waarop transaksies in rekeningkundige rekords te boek gestel word, kan gevolglik nie die bepaling van belasbare inkomste beïnvloed nie. Hierdie stellings is gemaak ten opsigte van beide die vasstelling van die belasbaarheid van inkomste asook die aftrekbaarheid van onkoste (Steenkamp: 2006:20).

Stellings teen die gebruik van rekeningkundige beginsels

Met die verloop van tyd het verskeie regslui en akademici argumente teen die gebruik van rekeningkundige beginsels gevoer. Hierdie argumente het stelselmatig 'n meer komplekse aard begin aanneem. Een van hierdie vroeëre erkende stellings, was dié van Regter Beadle in die Zimbabwiese Hooggeregshofsaak *Anglo American Corporation of SA Ltd v Commissioner of Taxes* 37 SATC 45 op bladsy 50:

“It does not seem to me that the liability of an individual taxpayer to tax or his right to claim a deduction from tax can be governed by the particular manner in which the individual taxpayer chooses to keep his own accounts.”

Die aftrekbaarheid van 'n onkoste vir inkomstebelastingdoeleindes word aldus Regter Beadle nie beïnvloed deur die manier waarop die belastingpligtige sy rekeningkundige rekords byhou nie. Meyerowitz (1991) fokus op sy beurt op die feit dat daar nie 'n noodigheid bestaan vir die gebruik van rekeningkundige beginsels tensy die Inkomstebelastingwet spesifiek die gebruik daarvan aanbeveel nie. Hy maak die volgende stelling ten opsigte van die rol van rekeningkundige beginsels in die vasstelling van belasbare inkomste van 'n belastingpligtige:

“In our law there is no need, nor any ground, for resorting to accounting principles, except where the Act specifically does so in regard to determining the cost of trading stock. On the contrary, there are numerous instances where the Act parts company with accounting principles and where the latter, if resorted to, constitutes a snare for the taxpayer.”

De Koker (2003) sluit in *Silke on South African Income Tax 2003* paragraaf 1.11 aan by Meyerowitz deur die volgende stelling te maak ten opsigte van die rol wat rekeningkundige beginsels speel in die vasstelling van belasbare inkomste:

“The determination of ‘taxable income’ is critical to the calculation of liability for normal tax. The taxable income of a taxpayer is essentially an artificial concept and can differ materially from the amount of his total receipts and accruals or his income calculated according to accounting principles.”

Meyerowitz (2003) *Income Tax* paragraaf 5.13 maak ook die stelling dat die Inkomstebelastingwet nie gemoeid is met die begrippe van winste en aanwinste in 'n rekeningkundige konteks nie:

“It is with receipts and accruals not of capital nature and not with profits or gains that the Act is concerned, and this must be borne in mind at all times. Generally, the profits or gains of a taxpayer will coincide with his taxable income (save for income which is exempt from tax) but this is not necessarily so. What may be a profit or gain may not constitute ‘gross income’, eg. because it is from a non-Republican source. What on proper accounting principles may be treated as capital may constitute ‘gross income’. Similarly, what on proper accounting principles properly be treated as a revenue expense may not be allowed as a deduction in the determination of the taxable income.”

Meyerowitz voer dus aan dat die Inkomstebelastingwet die begrippe van ontvangstes en toevallings gebruik en dat ‘bruto inkomste’ 'n spesifieke omskrywing het wat oorweeg moet word. Hierdie begrippe stem nie noodwendig ooreen met rekeningkundige winste nie.

Regter Watermeyer maak die volgende stelling in die Suid-Afrikaanse Appèlhofsaak *Joffe & Co (Pty) Ltd v CIR* 13 SATC 354 op bladsy 359 ten opsigte van die aftrekbaarheid van 'n spesifieke onkoste vir inkomstebelastingdoeleindes:

“...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 statute.”

Uit die bostaande stelling van Regter Watermeyer kan daar dus afgelei word dat die howe van mening was dat indien die Inkomstebelastingwet nie vir 'n aftrekking van 'n sekere onkoste voorsiening maak nie, kan die feit dat rekeningkundige beginsels 'n aftrekking voorskryf, nie die feit verander nie. President Ingram maak 'n soortgelyke stelling in die Belastinghofsaak *ITC 675* 16 SATC 238 op bladsy 242:

“There can be little doubt that, viewing the matter from the aspect of a correct computation of the profits made by the taxpayer, the conclusion arrived at must be regarded as repugnant to correct accounting principles. But, as was observed by

DAVIS, A.J.A., in Pyotts' case (13 SATC at page 126) 'that whilst no doubt is in accordance with those principles to make this provision in the Balance Sheet, the answer is that an Income Tax Act has laid down what is to be taxed even if in so doing it may be said to disregard those principles.'

Hierdie bostaande stellings gemaak deur die howe en sommige belastingkenners blyk verdoemend te wees vir die moontlike skakeling tussen die rekeningkundige hantering van 'n item met die inkomstebelastinghantering daarvan. Steenkamp (2006:25) voer egter ook aan dat die bogenoemde uitsprake deur die howe nie die gebruik van rekeningkundige beginsels in die vasstelling van belasbare inkomste verbied waar dit deur die bewoording van die wetgewing moontlik gemaak word nie.

Volgens Steenkamp (2006:22) blyk die enkele uitsondering dus daardie gevalle te wees waar die Inkomstebelastingwetgewing uitdruklik na die gebruik van rekeningkundige beginsels verwys. Indien dit wel die geval is sal die Inkomstebelastingwet dus, byvoorbeeld, dit uitdruklik moet stel dat die *feit* dat die deurlopende franchisefooi as 'n uitgawe en die aanvangsfranchisefooi as 'n ontasbare bate vir rekeningkundige doeleindes verantwoord word, in ag geneem moet word om die inkomstebelastinghantering van hierdie fooie te bepaal.

Die voorafgaande verdoemende stellings ten opsigte van die rol van rekeningkundige beginsels in die vasstelling van belasbare inkomste is waarskynlik teen die agtergrond van 'n navolging van die letterlike benadering van wetsuitleg gemaak (Steenkamp 2006:27). Die letterlike benadering volgens Steenkamp (2006:53) behels die beginsel dat die uitlegger van 'n wet primêr konsentreer op die letterlike (tekstuele) betekenis van die betrokke bepaling wat uitgelê moet word.

Steenkamp (2006:28) voer egter aan dat daar 'n verskuiwing gekom het vanaf die gebruik van die letterlike benadering van wetsuitleg na 'n doeldienende benadering, waarvan die laasgenoemde benadering wel ruimte los vir rekeningkundige beginsels om 'n rol te vervul in die bepaling van belasbare inkomste. Volgens die doeldienende benadering moet die uitleg van wette gehoor gee aan die algemene wetgewende doel wat die statutêre bepaling ten grondslag lê (Steenkamp, 2006:53).

Parallel met die ontwikkeling van die argumente teen die gebruik van rekeningkundige beginsels, is daar in 'n aantal hofsake wel melding gemaak van die rol wat rekeningkundige beginsels kan speel. Rekeningkundige beginsels is dus oorweeg in 'n poging om vas te stel wat die bedoeling van die wetgewer met 'n betrokke bepaling van die Inkomstebelastingwetgewing was (Steenkamp, 2006:28).

Stellings ten gunste van die rol van rekeningkundige beginsels

Een van die vroeëre stellings ten gunste van die gebruik van rekeningkundige beginsels in wetsuitleg was dié van regter Lewis in die Zimbabwiese Hooggeregshofsaak *COT v 'A' Company* 41 SATC 59 op bladsy 65:

“This would seem to accord with ordinary commercial and accounting practice, and in the absence of express provision to the contrary in the Act, it is difficult to see why the legislature should not have wanted his ordinary practice to apply.”

Die Regter was dus van mening dat, in die afwesigheid van 'n uitdruklik verbod deur die Wet, dit moeilik is om te aanvaar dat die Inkomstebelastingwet nie gewone (gesonde) rekeningkundige en kommersiële praktyk in ag neem wanneer belastingaangeleenthede aangespreek word nie.

Steenkamp (2006:28) beaam hierdie sien deur aan te voer dat in 'n geval waar daar geen voorskrifte vir die hantering van 'n bepaalde item is nie, dit moeilik is om te sien hoekom die wetgewer nie bedoel het dat gewone rekeningkundige praktyk van toepassing sal wees nie. In die Appèlhofsaak *Richards Bay Iron & Titanium (Pty) Ltd and another v CIR* 58 SATC 55 is daar ook na rekeningkundige praktyk verwys om as ondersteuning vir die vasgestelde bedoeling van die handelsvoorraadbepaling te dien.

In die Belastinghofsaak *ITC 674* 16 SATC 235 maak president Ingram terloops die volgende opmerking op bladsy 238:

“The liability of the partnership to pay the amounts was absolute and accordingly it was justified in treating the amount as properly deducted from its income in the present case, a course which it is satisfactory to note is in accord with sound accounting principles.”

Die feit dat die onkoste, waarna verwys word in die bogenoemde hofsaak, as 'n aftrekking kwalifiseer en die hantering daarvan daarmee ooreenstem met gesonde rekeningkundige beginsels, laat dus die vermoede ontstaan dat rekeningkundige beginsels wel van hulp kan wees in die bepaling van die inkomstebelastinghantering van 'n spesifieke item. Volgens Steenkamp (2003:32) is daar in *Nchanga Consolidated Copper Mines Ltd v COT* 24 SATC 469 bevind dat die hantering van 'n onkoste in die rekeningkundige rekords van die belastingpligtige wel aanduidend kan wees van die feit of die onkoste van 'n kapitale aard is of nie. Dit sal egter nie op sigself *deurslaggewend* wees nie. (eie beklemtoning).

In *CIR v Manganese Metal Company (Pty) Ltd* 58 SATC 1 het die belastingpligtige probeer aanvoer dat die hof die feit moet ignoreer dat die belastingpligtige se rekeningkundige rekords aantoon dat onkoste aangegaan ten opsigte van 'n dam, kapitaal van aard is. Regter Wunsch wat uitspraak in hierdie saak gelewer het was van mening dat die blote feit dat finansiële state (en in daardie geval ook die rekeningkundige rekords) nie opgestel word om aan die vereistes van die Inkomstebelastingwet te voldoen nie, nie beteken dat gevestigde praktyk van rekenmeesters om tussen onkoste van 'n kapitale en inkomste-aard te onderskei, ontoepaslik is nie.

Uit hierdie bogenoemde bespreking kan daar by implikasie afgelei word dat rekeningkundige beginsels wel 'n rol kan speel in die uitleg van die Inkomstebelastingwet. Hierdie rol is egter redelik beperk en rekeningkundige beginsels sal op hul eie min deurslaggewend wees in die bepaling van hoe 'n spesifieke item vir Inkomstebelastingdoeleindes hanteer moet word. Die gebruik van rekeningkundige beginsels in die uitleg van Inkomstebelastingwetgewing moet dus uiters versigtig en omsigtig hanteer word.

3.4 Gevolgtrekking

Vir doeleindes van die huidige studie is daar in hierdie hoofstuk klem gelê op die moontlike skakeling tussen die rekeningkundige hantering van franchisefooie en die inkomstebelastinghantering daarvan. Ondersoek van die onderskeie fooie het aan die lig gebring dat die *deurlopende franchisefooie as 'n uitgawe* vir rekeningkundige doeleindes hanteer en verantwoord behoort te word, terwyl die *aanvangsfranchisefooie as 'n ontasbare bate* hanteer en verantwoord behoort te word. Die vraag is gevolglik gestel of die *feit* dat die deurlopende franchisefooie as 'n uitgawe en die aanvangsfranchisefooie as 'n ontasbare

bate vir rekeningkundige doeleindes verantwoord word, beteken dat hierdie onderskeie fooie *ook as sodanig* vir inkomstebelastingdoeleindes hanteer behoort te word.

By implikasie word die gevolgtrekking gemaak gegewe die voorafgaande bespreking en wyse waarop die Suid-Afrikaanse howe hierdie kwessie tot dusver hanteer het, dat die rekeningkundige hantering van die franchisefooie *moontlik* kan dui op die inkomstebelastinghantering daarvan, maar dat dit *geensins deurslaggewend* sal wees nie. Dit word aan die hand gedoen dat hierdie rekeningkundige hantering in ag geneem *kan* word, maar dat die Inkomstebelastingwet bepalinge wat moontlik van toepassing kan wees op die franchisefooie, voorrang behoort te geniet en dus as die *deurslaggewende en bepalende* faktor(e) beskou behoort te word in die inkomstebelastinghantering van die onderskeie fooie.

Na aanleiding van hierdie bogenoemde gevolgtrekking verskuif die fokus van hierdie studie in die volgende hoofstuk (Hoofstuk 4) na die hantering van franchisefooie vir inkomstebelastingdoeleindes in Australië. Vir doeleindes van hierdie bespreking word toepaslike en relevante inkomstebelastingwetgewing asook regspraak ten opsigte van die aftrekbaarheid van franchisefooie in hierdie lande bestudeer.

Hoofstuk 4: Oorweging en bespreking van Australiese inkomstebelastingwetgewing en regspraak van toepassing op die inkomstebelastinghantering van franchisefooie in daardie land

4.1 Inleiding

In die voorafgaande hoofstuk is die rekeningkundige hantering van franchisefooie ondersoek. Daar is tot die gevolgtrekking gekom dat dit *moontlik* kan dui op die relevante inkomstebelastinghantering daarvan, maar dat die rekeningkundige hantering van hierdie fooi opsig self egter *nie 'n deurslaggewende faktor* in die bepaling van die inkomstebelastinghantering daarvan is nie. Rekeningkundige beginsels mag wel van nut wees gegewe 'n spesifieke situasie en feitestel. Verwys na Hoofstuk 3 vir breedvoerige bespreking van hierdie onderwerp.

In Hoofstuk 4 word ondersoek ingestel na die inkomstebelastinghantering van franchisefooie in die ontwikkelde “Eerste Wêreld” land van Australië. Hierdie ondersoek word gedoen ten einde vas te stel of hierdie land van enige inkomstebelasting beginsels of praktyk gebruik maak wat binne 'n Suid-Afrikaanse konteks van nut kan wees ten einde franchisefooie op 'n korrekte en deursigtige wyse vir inkomstebelastingdoeleindes te hanteer. Relevante regspraak in Australië word ook ondersoek om enige beginsels te identifiseer wat teen die agtergrond van hierdie studie van waarde kan wees binne 'n Suid-Afrikaanse konteks.

Die hoofstuk sluit af met 'n tersaaklike samevatting van die uitkomste wat bereik is met hierdie hoofstuk en 'n aanbeveling wat as relevant beskou word vir doeleindes van hierdie studie. Ten einde 'n sinvolle en logiese struktuur daar te stel, word die hoofstuk in die volgende onderafdelings verdeel:

- Motivering vir die gebruik van Australië as onderwerp van hierdie studie;
- Agtergrond en tersaaklike bespreking van die struktuur en werking van die Australiese Inkomstebelastingwetgewing en -afdelings relevant tot hierdie studie;
- Toepassing van die Australiese inkomstebelastingwet afdelings relevant tot hierdie studie;
- Bespreking van beginsels en praktyk relevant tot hierdie studie wat voortgespruit het uit Australiese Regspraak;
- Moontlike kapitaalwinstbelastingimplikasies vir die aanvangsfranchisefooie;

- Alternatiewe moontlikhede vir die aftrekbaarheid van franchisefooie binne die Australiese inkomstebelastingwette; en
- Gevolgtrekking en aanbevelings.

4.1.1 Motivering vir die gebruik van Australië as onderwerp van hierdie studie

Australië word beskou as 'n ontwikkelde eerste wêreld land wat globale aansien geniet op ekonomiese sowel as sosiale ontwikkelingsgebied (Australia: World Audit Democracy Profile, [s.a.]). Australië is lid van die "Organisation for Economic Co-operation and Development" (OECD) wat toonaangewers is met betrekking tot die daarstel van eenvormige ekonomiese standaarde en toepassing van gesonde deurdagte ekonomiese praktyk, onder andere in die gebiede van ekonomie, belasting en rekeningkunde (OECD Member Countries, [s.a.]). Hierdie eienskappe van Australië lei daartoe dat die land 'n ideale bron van inligting is vir doeleindes van hierdie hoofstuk.

Bo en behalwe die bogenoemde redes beskik Suid-Afrika oor gesonde en stewige handelsbande met Australië (Australian Government – Department of Foreign Affairs and Trade: South Africa country brief – August 2008, [s.a.]). Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing toon verskeie ooreenkomste met hierdie land se inkomstebelastingwetgewing vanweë die feit dat al twee hierdie lande voormalige Britse Kolonies is, en daar dus 'n sterk Britse invloed te bespeur is by die ontwikkeling van hierdie lande se inkomstebelastingwetgewing.

Inkomstebelastingwetgewing in Suid-Afrika is vir die eerste keer in 1914 in die vorm van die Inkomstebelastingwet No.28 van 1914 ingestel, wat sy oorsprong in die New South Wales Act van 1895 gehad het. Sedert die ingebruikneming daarvan in 1914, is daar verskeie wysigings aan en konsolidasies van die wet gemaak (Huxham & Haupt, 2010:6). Die feit dat Suid-Afrika se Inkomstebelastingwetgewing sy oorsprong grootliks te danke het aan Australiese Inkomstebelastingwetgewing, dien as verdere motivering vir die gebruik van Australië as onderwerp van hierdie studie.

Ten slotte vorm Suid-Afrika en Australië ook deel van die Statebond wat onder andere ekonomiese samewerking en ontwikkeling nastreef (Commonwealth Secretariat – Member States, [s.a.]). Gevolglik word Australië as 'n geskikte land beskou in die soeke na

beginsels en praktyk wat 'n struktuur kan skep waarbinne franchisefoosie doeltreffend vir inkomstebelasting doeleindes hanteer kan word.

4.2 Agtergrond en tersaaklike bespreking van die struktuur en werking van die Australiese Inkomstebelastingwetgewing en -afdelings relevant tot hierdie studie

4.2.1 Agtergrond

Australië se inkomstebelastingstruktuur is tot 'n groot mate vergelykbaar met dié van Suid-Afrika. Hierdie feit word ondersteun deur 'n opmerking gemaak deur regter Wunsh het in die hofsak *CIR v Manganese Metal Co (Pty) Ltd* [1996] 58 SATC 1:

“In my opinion the judgments and the reasoning in the Mt Isa Mines and Rolfe cases, to say the least, lend persuasive support to the appellant’s case. The Mt Isa Mines judgments, in particular, carry considerable weight, bearing in mind the origin of our income tax legislation and the broad similarity of the principal contents of the Australian income tax legislation to the corresponding provisions in s 11(a) of the Act when it comes to distinguishing between capital and non-capital expenditure (Nasionale Pers Beperk v Kommissaris van Binnelandse Inkomste 1986(3) SA 549(A) at 565H–I).”

Australië se inkomstebelastingstruktuur word dus as potensiële bron van moontlike nuttige beginsels beskou wat kan bydra tot die effektiewe inkomstebelastinghantering van franchisefoosie in Suid-Afrika. Daar bestaan tans, net soos in Suid-Afrika, drie bronne van inkomstebelastingwetgewing in Australië:

- 1) Statutêre wetgewing – hierdie wetgewing word saamgestel deur die Australiese Parlement en bevat wette soos die “Income Tax Assessment Acts” en regulasies gemaak onder hierdie wette;
- 2) Gemenerereg – hierdie wetgewing word geskep deur die beslissings van die Australiese howe en tribunale;
- 3) Die praktyk van die “Australian Taxation Office” (ATO) – met ander woorde die wyse waarop die ATO die wette administreer en toepas van dag tot dag. In Suid-Afrika word hierdie funksie verrig deur die Suid-Afrikaanse Inkomstediens (SAID).

Die eerste twee bronne word beskou as formele bronne binne 'n belastingkonteks, terwyl die derde bron 'n informele, tog *de facto* bron daarstel (Woellner, Barkoczy, Murphy & Evans, 2004:40). Die belastingwette wat deur die Australiese Parlement promulgeer is sluit in; die inkomstebelastingwetgewing ("Income Tax Assessment Act 1997" (ITAA97), "Income Tax Assessment Act 1936" (ITAA36)), die "Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986", "Taxation Administration Act 1953" en die "A New Tax System (Goods and Services Tax) Act". Vir doeleindes van hierdie studie is egter slegs die "Income Tax Assessment Act 1997" (ITAA97) en "Income Tax Assessment Act 1936" (ITAA36) relevant en toepaslik. 'n Begrip van die wisselwerking tussen hierdie twee wette is noodsaaklik vir doeleindes van hierdie studie en word vervolgens kortliks bespreek.

Volgens Woellner *et al.* (2004:53) vervang die "Income Tax Assessment Act 1997" baie van die basiese bepalings wat voorheen in die "Income Tax Assessment Act 1936" vervat is. Dit verhoog egter die waarskynlikheid dat die verskeie veranderinge in bewoording, onopsetlik die verandering in betekenis of interpretasie van die wetgewing mag veroorsaak. Dit mag daartoe lei dat gevestigde regspraak irrelevant kan word en nuwe gesag dus nodig is om die nuutste bepalings te interpreteer. Om hierdie potensiële probleem op te los is artikel 1-3 ITAA97 ingevoeg om te verseker dat die gevestigde betekenis van die ITAA36 bepalings toegepas word in die ooreenstemmende ITAA97 bepalings (Woellner *et al.*, 2004:53). Hierdie artikel rekonsilieer dus die interpretasie van ITAA36 met dié van ITAA97. Die twee wette word gevolglik in wisselwerking met mekaar gebruik en toegepas.

Die hiërargie van die Australiese howe speel 'n belangrike rol in die uitleg van inkomstebelastingwetgewing. Volgens Woellner *et al.* (2004:54) is die presedenteleer van krag in Australië. Die presedenteleer bepaal dat die beslissing van 'n hoër hof dié van 'n laer hof in die hiërargie bind. Die omgekeerde kan egter nooit geld nie, met ander woorde die beslissings van 'n laer hof kan nooit 'n hoër hof bind nie. 'n Laer hof beslissing mag egter oorredend wees. Die hiërargie van die Australiese howe vir inkomstebelastingdoeleindes (van laag na hoog) is die "Administrative Appeals Tribunal" (soortgelyk aan die Suid-Afrikaanse Belastinghof), die "Federal Court" (soortgelyk aan die Hooggeregshof in Suid-Afrika) en die "High Court of Australia" (soortgelyk aan die Appèlhof in Suid-Afrika).

Aangesien hierdie studie op die *aftrekbaarheid* van franchisefooie vir inkomstebelastingdoeleindes fokus, is dit nodig om 'n begrip te verkry van die struktuur van aftrekkings binne die Australiese Inkomstebelastingwetgewing. Die werking van aftrekkings binne die Australiese belastingomgewing word vervolgens kortliks bespreek.

4.2.2 Die struktuur en werking van aftrekkings binne die Australiese Inkomstebelastingwet

'n Australiese belastingpligtige word belas op sy belasbare inkomste. Die belasbare inkomste van 'n belastingpligtige bestaan uit sy gewone of statutêre inkomste verminder met sekere aftrekkings toegelaat deur die Australiese Inkomstebelastingwette. Die begrippe van belasbare, gewone en statutêre inkomste word omskryf in ITAA97 en ITAA36. Die bepalinge waaronder aftrekkings geëis kan word bestaan uit 'n algemene aftrekkingsbepaling vervat in artikel 8-1 ITAA97 asook 'n wye reeks van spesifieke aftrekkings versprei regdeur ITAA97 en ITAA36 (Woellner *et al.*, 2004:685).

'n Aftrekking kan slegs geëis word indien dit aan die vereistes van óf 'n spesifieke aftrekkingsbepaling óf die algemene aftrekkingsbepaling voldoen en verder nie deur enige bepaling(s) van die Inkomstebelastingwette eksplisiet verbied word nie. Die afleiding word gevolglik gemaak dat 'n proses van eliminasië gevolg moet word ten einde te bepaal of 'n aftrekking geëis kan word, al dan nie. Indien daar gevolglik nie 'n spesifieke aftrekking bestaan waaronder 'n belastingpligtige 'n aftrekking kan eis nie, kan die belastingpligtige hom wend tot die algemene aftrekkingsbepaling. Oorweging moet egter ook geskenk word aan enige bepaling(s) wat die aftrekking eksplisiet verbied.

4.2.3 Toepassing van die Australiese Inkomstebelastingwet afdelings relevant tot hierdie studie

Die afrekbaarheid van franchisefooie binne 'n Australiese konteks word bepaal deur die bogenoemde proses van eliminasië te volg, met ander woorde ondersoek moet ingestel word of daar eerstens 'n spesifieke aftrekking bestaan vir die onderskeie franchisefooie, al dan nie. In die geval waar daar geen spesifieke aftrekkingsbepaling bestaan nie, moet die elemente / kenmerke van die onderskeie franchisefooie opgeweeg word teen die vereistes van die algemene aftrekkingsformule. Enige verbod op die afrekbaarheid van franchisefooie moet gevolglik ook oorweeg word.

Afdeling 8 van die “Income Tax Assessment Act 1997” bevat bepalinge wat handel oor aftrekkings. Artikel 8-10 van ITAA97 verbied enige dubbele aftrekkings. Artikel 8-1 bevat die algemene aftrekkingsformule, terwyl artikel 8-5 die spesifieke aftrekkingsbepalinge hanteer. Die onderskeie bepalinge lees *verbatim* as volg:

“8 – 1 General deductions

- (1) You can **deduct** from your assessable income any loss or outgoing to the extent that:
 - a) it is incurred in gaining or producing your assessable income; or
 - b) it is necessarily incurred in carrying on a business for the purpose of gaining or producing your assessable income.

- (2) However, you cannot deduct a loss or outgoing under this section to the extent that:
 - a) it is a loss or outgoing of capital, or of a capital nature; or
 - b) it is a loss or outgoing of a private or domestic nature; or
 - c) it is incurred in relation to gaining or producing your exempt income or your non-assessable non-exempt income; or
 - d) a provision of this Act prevents you from deducting it.

- (3) A loss or outgoing that you can deduct under this section is called a **general deduction**.

8 – 5 Specific deductions

- (1) You can also **deduct** from your assessable income an amount that a provision of this Act (outside this Division) allows you to deduct.

- (2) Some provisions of this Act prevent you from deducting an amount that you could otherwise deduct, or limit the amount you can deduct.

- (3) An amount that you can deduct under a provision of this Act (outside this Division) is called a **specific deduction**.”

Die aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooi en die herhalende franchisefooi moet aan die hand van die bostaande bepalings oorweeg word. Na 'n deeglike ondersoek van die Australiese Inkomstebelastingwette, ITAA36 en ITAA97, kon geen spesifieke aftrekkingsbepaling opgespoor word wat *uitsluitlik* verwys na die term franchisefooie en voorsiening maak vir die aftrekking van enigeen van die twee soorte franchisefooie nie. Daar is egter bepalings geïdentifiseer wat 'n *moontlike* aftrekking kan bied, maar wat nie *spesifiek* na die term "franchisefooi" verwys nie. Verwys na afdeling 4.2.5 vir bespreking van hierdie moontlikhede. Kennis moet egter ook geneem word van die feit dat 'n deeglike bestudering van die Australiese Inkomstebelastingwette geen bepalings opgelewer het wat die aftrekbaarheid van franchisefooie eksplisiet verbied binne die konteks van hierdie studie nie. Die aftrekbaarheid van die verskillende soorte franchisefooie word vervolgens aan die hand van die algemene aftrekkingsformule bespreek.

Volgens Woellner *et al.* (2004:686) word die algemene aftrekkingsformule verdeel tussen twee positiewe en vier negatiewe bene. Die twee positiewe bene word vervat in artikel 8-1(1) wat bepaal dat onkoste aftrekbaar is indien dit aangegaan is in die produksie of verdien van belasbare inkomste, of in die beoefening van 'n bedryf om belasbare inkomste te verdien of te produseer. Die vier negatiewe bene word vervat in artikel 8-1(2) wat bepaal dat 'n onkoste nie aftrekbaar is nie indien dit van 'n kapitale aard is, privaat of huishoudelike onkoste is, aangegaan is om vrygestelde inkomste te verdien of indien dit streng ingevolge bepalings van die Australiese Inkomstebelastingwette verbied word. Vir doeleindes van hierdie ondersoek word die aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooi ingevolge die algemene aftrekkingsformule eerstens bespreek, waarna die aftrekbaarheid van die herhalende franchisefooi bespreek word.

4.2.3.1 *Aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooi ingevolge die algemene aftrekkingsformule*

Die aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooi word aan die hand van die positiewe en negatiewe bene van die algemene aftrekkingsformule beoordeel. Die vereiste van die positiewe bene is dat die onkoste aangegaan is om belasbare inkomste te verdien of aangegaan is in die beoefening van 'n bedryf om belasbare inkomste te verdien. Die aanvangsfranchisefooi word deur die franchisehouer aangegaan met die doel om belasbare inkomste te verdien in die vorm van brandstof- en handelsvoorraadverkope. Sonder die betaling van hierdie fooi kan die franchisehouer nie funksioneer as 'n spesifieke

franchise nie en gevolglik kan geen inkomste(s) genereer word nie. Daar word dus voldoen aan die vereiste van die positiewe been om belasbare inkomste te verdien.

Alternatiewelik kan daar ook argumenteer word dat die aanvangsfranchisefooi aangegaan word in die beoefening van 'n bedryf deur die franchisehouer, waar die bedryf die verkope van petroleumprodukte onder die vaandel van 'n spesifieke franchise behels. Daar bestaan dus ruimte vir die oorvleueling van die twee vereistes. Die aanvangsfranchisefooi toon 'n kousale verband met beide van die twee vereistes en ondervind gevolglik geen probleme om aan die kriteria van positiewe been te voldoen nie. Indien die aanvangsfranchisefooi egter aan enigeen van die vereistes van die negatiewe been van die formule voldoen, kan die fooi nie afgetrek word ingevolge die algemene aftrekkingsformule nie.

Op die oog af blyk dit dat die eerste vereiste, naamlik dat die onkoste wat aangegaan is nie van 'n kapitale aard mag wees nie, 'n omvattende bespreking verg wat veral fokus op die aard en karaktereenskappe van die aanvangsfranchisefooi, terwyl die beoordeling van die laaste drie vereistes elementêr en eenvoudig is. Hieruit volg dat daar met redelike gerusstelling die gevolgtrekking gemaak kan word dat die aanvangsfranchisefooi nie aan die laaste drie vereistes, vervat in artikel 8 – 1 (2)(b, c & d), voldoen nie:

- Die aanvangsfranchisefooi is nie 'n privaat of huishoudelike onkoste nie – dit word deur die franchisehouer aangegaan vir besigheidsdoeleindes en in die beoefening van 'n franchise bedryf. Die onkoste word aangegaan in die belastingpligtige se kapasiteit as franchisehouer en nie in sy persoonlike private hoedanigheid nie.
- Die fooi word nie aangegaan om vrygestelde inkomste te verdien nie – dit word aangegaan om belasbare inkomste in die vorm van brandstof- en handelsvoorraadverkope te verdien.
- Geen bepaling in die Australiese Inkomstebelastingwette verbied pertinent die aftrekking van franchisefooi binne die konteks van hierdie studie nie.

Per implikasie word dit dus aan die hand gedoen dat die klassifikasie van die aard van die aanvangsfranchisefooi as kapitaal- of inkomste, verdere ondersoek verlang. Volgens Woellner *et al.* (2004:687) is dit van kardinale belang om in gedagte te hou dat die klassifikasie van 'n item as belasbaar of nie-belasbaar in die hande van die ontvanger daarvan, nie outomaties bepaal of dieselfde item in die hande van die betaler aftrekbaar is of nie. Die klassifikasie van die item in die hande van die onderskeie partye is onafhanklik

van mekaar en moet apart oorweeg word. Met ander woorde, indien die ontvangste van die aanvangsfranchisefooie in die hande van die franchisegewer belasbaar is, dit nie noodwendig daarop dui dat die aanvangsfranchisefooie in die hande van die franchisehouer aftrekbaar is nie.

Al is 'n sekere onkoste van 'n kapitale aard beteken dit nie noodwendig dat dit geensins aftrekbaar is nie. Daar bestaan verskeie bepalinge in die inkomstebelastingwette wat aftrekkings bied vir kapitale onkoste. Meeste van hierdie aftrekkings is in die vorm van kapitaaltoelaes waar die kapitaalonkoste amortiseer word. Nieteenstaande hierdie feit, is daar egter verskeie soorte kapitaalonkoste wat nie aftrekbaar is nie. Hierdie soorte kapitaalonkoste staan ook bekend as “black hole expenditures” (Woellner *et al.*, 2004:687 – 688). Verwys na afdeling 4.2.5 vir verdere bespreking van hierdie tipe kapitaalonkoste en oorweging van kapitaaltoelaes as aftrekking vir die aanvangsfranchisefooie.

Die Australiese Inkomstebelastingwette bevat geen omskrywing van die begrip “kapitaal van aard” nie. Gevolglik word dit oorgelaat aan die Australiese hof om hierdie begrip te omskryf. Volgens Woellner *et al.* (2004:719) het die hof oor die jare verskeie pogings aangewend om te onderskei tussen die kapitale en inkomste aard van items. Twee toetse, waarvan die oorsprong in die Verenigde Koninkryk gevind kan word, wat aanvanklik deur die Australiese hof gebruik is, is die sogenaamde “eens-en-vir-altyd” toets en die “blywende voordeel” toets. 'n Derde toets, die sogenaamde “besigheidsentiteit” toets, word egter as die toonaangewende toets in Australië beskou (Woellner *et al.*, 2004:722).

Die “eens-en-vir-altyd” toets

In *Vallambrosa Rubber Co Ltd v Farmer* (1910) 5 TC 529, het Lord Dunedin voorgestel dat “onkoste van 'n kapitale aard, iets is wat *eens en vir altyd* spandeer word, terwyl onkoste van 'n inkomste aard iets is wat elke jaar spandeer gaan word.” Lord Dunedin het dit egter beklemtoon dat hierdie “toets” nie 'n absolute, finale of deurslaggewende toets is nie. Rowlatt J het in *Ounsworth v Vickers Ltd.* (1915) 3 KB 267, aangedui dat die woorde “elke jaar” nie letterlik opgeneem moet word nie, maar eerder verwys na “onkoste wat aangegaan is om 'n *herhalende vraag* te bevredig teenoor onkoste wat aangegaan is eens en vir altyd”.

Die aanvangsfranchisefooi word aangegaan tydens die aanvang van die franchise-ooreenkoms. Binne die konteks van die franchise-ooreenkoms is die betaling van die fooi eenmalig en geldig vir die volle duur van die ooreenkoms wat gewoonlik oor 'n periode van vier tot ses jaar strek. In die lig hiervan kan daar geargumenteer word dat die fooi (vir doeleindes van die franchise-ooreenkoms) “eens en vir altyd” spandeer is. Dit blyk dus dat die aanvangsfranchisefooi aan die vereistes van die eng “eens-en-vir-altyd” toets voldoen en dus na alle waarskynlikheid as kapitaal van aard beskou sal word op grond van hierdie toets. Hieruit volg dat die aanvangsfranchisefooi nie aftrekbaar sal wees ingevolge die algemene aftrekkingsformule soos vervat in artikel 8 – 1 nie.

Volgens Woellner *et al.* (2004:722) maak die Australiese howe egter stelselmatig meer gebruik van die “blywende voordeel” toets en “besigheidsentiteit” toets, met die gevolg dat die “eens-en-vir-altyd” toets nie as deurslaggewend beskou sal word vir doeleindes van die klassifikasie van die aard van die aanvangsfranchisefooi binne 'n Australiese konteks nie. Per implikasie word daar dus deur die Australiese howe 'n groter gewig toegeken aan die uitkomst van die “blywende voordeel” en “besigheidsentiteit” toets as die “eens-en-vir-altyd” toets.

Die “blywende-voordeel” toets

In die hofsaak *British Insulated and Helsby Cables v Atherton* (1910) 5 TC 529 was die hof van mening dat 'n onkoste kapitaal van aard is indien dit 'n bate met 'n “blywende voordeel” tot stand bring. Burggraaf Cave het die toets as volg geformuleer:

“When an expenditure is made, not only once and for all, but with a view to bringing into existence an asset for an advantage for the enduring benefit of a trade...there is very good reason (in the absence of special circumstances leading to an opposite conclusion) for treating such an expenditure as properly attributable not to revenue but to capital.”

Uit die bostaande stelling kan dus afgelei word dat volgens hierdie toets 'n onkoste kapitaal van aard is indien dit 'n bate tot stand bring wat 'n blywende voordeel vir die belastingpligtige daarstel, met ander woorde die voordeel (inkomste wat daaruit genereer word) moet onuitputbaar wees. Volgens Woellner *et al.* (2004:722) het die Australiese howe egter met die verloop van tyd aangedui dat die “blywende voordeel” toets nie té

letterlik opgeneem moet word nie en dat die term “blywend” nie “oneindigend” beteken nie – die feit dat onkoste van tyd tot tyd weer aangegaan moet word beteken nie noodwendig dat die belastingpligtige nie ’n blywende voordeel bekom het nie.

Wanneer die aard van die aanvangsfranchisefooie opgeweeg word teen die “blywende voordeel” toets, kan die gevolgtrekking gemaak word dat dit kapitaal van aard is. Die aanvangsfranchisefooie is ’n betaling vir die reg om as ’n spesifieke franchise besigheid te kan doen of alternatiewelik ’n betaling vir die gebruik van die reg. Hieruit volg dat daar ’n bate vir die franchisehouer tot stand kom in die vorm van ’n reg. Hierdie reg gee toegang tot sekere voordele naamlik inkomste in die vorm van brandstof- en handelsvoorraadverkope, die gebruik van die franchisegewer se handelsnaam- en merk, handelsgeheime en inligtingstelsels en ook enige klandisiewaarde wat daarmee gepaardgaan. Hierdie voordele word geniet oor die termyn van die franchise-ooreenkoms wat gewoonlik oor ’n tydperk van vier tot ses jaar strek. Alhoewel hierdie voordeel nie “oneindigend” is nie, kan daar met redelike gerusstelling aanvaar word dat vir die termyn van die franchise ooreenkoms, hierdie voordele van ’n “blywende” aard is. Met ander woorde binne die konteks van die franchise-ooreenkoms word die voordele as blywend beskou.

Alhoewel die “blywende voordeel” toets relevant is binne ’n Australiese konteks, voer Woellner *et al.* (2004:722) aan dat die Australiese hof stelselmatig begin verskil van die Verenigde Koninkryk hof in die toepassing van die toets, in dié opsig dat in Australië ’n onkoste steeds kapitaal van aard kan wees *al bring dit nie ’n verandering in die belastingpligtige se vaste kapitaalbate of ’n vaste bate van ’n oneindigende aard tot stand nie*. Per implikasie kan daar dus afgelei word dat ’n onkoste nie noodwendig ’n vaste bate tot gevolg hoef te hê nie, maar ook ’n ontasbare bate tot stand kan bring en steeds onder hierdie toets as kapitaal van aard beskou sal word, mits die onkoste *voordele* van ’n blywende aard tot stand bring.

Dit bevestig dan ook die klassifikasie van die aanvangsfranchisefooie as kapitaal van aard volgens die interpretasie van hierdie toets deur die Australiese hof. Die vernaamste toets wat egter in Australië gebruik word om tussen die kapitale en inkomste aard van ’n onkoste te onderskei is die “besigheidsentiteit” toets (Woellner *et al.*, 2004:722). Hierdie toets behoort dus voorrang te geniet in die beoordeling van die aard van die aanvangsfranchisefooie as kapitaal of inkomste.

Die “besigheidsentiteit” toets

Hierdie toets is geformuleer deur Dixon J in die hofsaak *Sun Newspapers Ltd and Associated Newspapers Ltd v FC of T* (1938) 61 CLR 337. Dixon J het beide die “eens-en-vir-altyd” en “blywende voordeel” toets oorweeg, waarna hy sy eie kriteria ontwikkel het om tussen die kapitale en inkomste aard van ’n onkoste te onderskei. Die toets fokus primêr op die belastingpligtige se besigheidsentiteit. Op bladsye 359 – 360 van die saak verduidelik Dixon J die werking van die toets as volg:

“The distinction between expenditure and outgoings on revenue account and on capital account corresponds with the distinction between [on the one hand] the business entity, structure, or organisation set up or established for the earning of profit and [on the other hand] the process by which such an organization operates to obtain regular returns by means of regular outlay, the difference between the outlay and returns representing profit or loss...

As general conceptions it may not be difficult to distinguish between the profit-yielding subject and the process of operating it. In the same way expenditure and outlay upon establishing, replacing and enlarging the profit-yielding subject may in a general way appear to be of a nature entirely different from the continual flow of working expenses which are or ought to be supplied continually out of the returns or revenue.”

In die toepassing van hierdie toets het Dixon J op bladsy 363 die volgende faktore uitgelig:

“There are, I think, three matters to be considered, (a) the character of the advantage sought, and in this its lasting qualities may play a part, (b) the manner in which it is to be used, relied upon or enjoyed, and in this and under the former head recurrence may play its part, and (c) the means adopted to obtain it, that is, by providing a periodical reward or outlay to cover its use or enjoyment for periods commensurate with the payment or by making a final provision or payment so as to secure future use or enjoyment.”

Die toets is in die hofsaak *Hallstroms Pty Ltd v FC of T* (1946) 72 CLR weer deur Dixon J gebruik waar hy op bladsy 634 van die saak die volgende opmerkings gemaak het:

“[a] general consideration [is] that the ...contrast between the two forms of expenditure corresponds to the distinction between the acquisition of the means of production and the use of them; between establishing or extending a business organization and carrying on the business; between the implements employed in work and the regular performance of the work in which they are employed; between an enterprise itself and the sustained effort of those engaged in it.”

Die gebruik van Dixon se “besigheidsentiteit” toets is in verskeie latere hofsake goedgekeur en toegepas (Woellner *et al.*, 2004:724). Elke saak moet egter op grond van sy besondere feitestel beoordeel word. Dit word beaam deur Lord Pearce in *BP Australia Ltd v FC of T* (1965) 112 CLR op bladsy 386:

“The solution to the problem is not to be found by any rigid test or description. It has to be derived from many aspects of the whole set of circumstances some of which may point in one direction, some in the other...it is a commonsense appreciation of all the guiding features which must provide the ultimate answer.”

Uit die bostaande formulering van die toets kan die gevolgtrekking gemaak word dat daar onderskeid getref moet word tussen die *inkomstegenerende struktuur* van die belastingpligtige en die *bedryf* van hierdie sogenaamde struktuur. Onkoste aangegaan ten einde die inkomstegenererende struktuur daar te stel, te ontwikkel of te skep word as kapitaal van aard beskou, terwyl die onkoste om hierdie struktuur te bedryf, te bestuur of te onderhou as inkomste van aard beskou behoort te word. Om hierdie onderskeid te tref moet die volgende faktore in ag geneem word wanneer die onkoste aangegaan word:

- a) Die *karakter* van die voordeel wat beoog word;
- b) Die wyse waarop die voordeel *gebruik* gaan word; en
- c) Die wyse waarop die voordeel *bekom* of *verkry* is.

Die aanvangsfranchisefooi word aangegaan met die doel om aan die franchisehouer die toegang of reg te gee om as 'n spesifieke franchise besigheid te kan doen. Met ander woorde die betaling van die foon plaas die belastingpligtige in die posisie om 'n bedryf as 'n franchisehouer te kan beoefen en toe te tree tot die petroleum kleinhandelindustrie. In die afwesigheid van hierdie foon is geen besigheid of bedryf moontlik nie. Dit dui daarop dat die aanvangsfranchisefooi die struktuur of bron waarmee die franchisehouer inkomste wil genereer daarstel en tot stand bring. Die foon word voorts *nie* aangegaan om die franchise

te *bedryf nie*. 'n Beoordeling van die fooi aan die hand van die drie faktore wat deur Dixon uitgelig is werp verder lig op die aard van die aanvangsfranchisefooi:

- a) Die karakter van die voordeel wat bekom word met die aangaan van die franchisefooi kan beskou word as blywend van aard deurdad die voordeel vir 'n vasgestelde tydperk, naamlik dié van die franchise-ooreenkoms, bekom word. Franchise-ooreenkomste is selde korter as vier jaar of langer as ses jaar. Binne die franchise omgewing kan hierdie tydperk dus as blywend van aard beskou word. Hierdie feit word ondersteun deur die uitspraak in *BP Australia Ltd v FC of T* (1965) 112 CLR 386 op bladsye 399 – 400:

“Length of time, though theoretically not a deciding factor, does in practice shed a light on the nature of the advantage sought. The longer the duration of the agreements, the greater indication that a structural solution was being sought.”

- b) Die voordeel, naamlik die toegang tot die franchise industrie of die reg om as 'n franchise te kan optree, word benut vir die tydsduur van die franchise-ooreenkoms om sodoende inkomste vir die franchisehouer te genereer. Die aanvangsfranchisefooi word eenmalig aangegaan vir doeleindes van die verkryging van hierdie voordeel.
- c) Die fooi word met die aanvang van die franchise-ooreenkoms aangegaan om die toekomstige voordeel te benut. 'n Betaling word ingevolge die franchise-ooreenkoms gemaak om die voordeel te verkry. Daar is geen herhaling van die fooi ter sprake binne die petroleum franchise omgewing nie.

Uit die bostaande blyk dit duidelik te wees dat die aanvangsfranchisefooi ingevolge die “besigheidsentiteit” toets (soos geformuleer deur die Australiese howe), as kapitaal van aard beskou behoort te word. Hieruit volg dat die aanvangsfranchisefooi nie aftrekbaar sal wees ingevolge die algemene aftrekkingsformule wanneer die “besigheidsentiteit” toets gebruik word nie.

Ten slotte; Woellner *et al.* (2004:724) voer aan dat die drie toetse wat deur die Australiese howe gebruik word, onderskei kan word van mekaar op grond daarvan dat die “eens-en-vir-altyd” toets 'n onkoste klassifiseer met verwysing na sy *vorm* (met ander woorde dit tref

onderskeid tussen die eenmalige en herhalende aard van 'n onkoste); die “blywende voordeel” toets fokus op die *effek* van die onkoste (met ander woorde bring die onkoste 'n bate van 'n blywende aard tot stand); en in kontras hiermee fokus die “besigheidsentiteit” toets op die *doel* van die onkoste (met ander woorde of die onkoste verband hou met die inkomste genererende proses of die struktuur self). Opsommenderwys kan die aanvangsfranchisefooi dus as volg ontleed word:

- Die *vorm* van die fooi is dié van 'n *eenmalige, nie-terugbetaalbare enkelbedrag*;
- Die *effek* daarvan is dat dit die belastingpligtige in 'n posisie plaas om vir 'n relatief lang tydperk (binne die franchise konteks) 'n voordeel te geniet in die vorm van brandstof- en handelsvoorraadverkope. Dit blyk 'n bate, alhoewel ontasbaar, van 'n *blywende aard* te wees; en
- Die *doel* van die fooi is om die *inkomstegenererende struktuur* van die belastingpligtige daar te stel naamlik die franchise besigheid en alle voordele wat daaraan gekoppel is.

Indien in ag geneem word dat die eersgenoemde twee toetse (“eens-en-vir-altyd” en “blywende voordeel” toetse) ook die skaal in die guns van die kapitale aard van die aanvangsfranchisefooi swaai, dit hoogs onwaarskynlik sal wees dat die fooi ingevolge die algemene aftrekkingsformule aftrekbaar is. Aangesien die aanvangsfranchisefooi na alle waarskynlikheid as kapitaal van aard beskou sal word, moet alternatiewe aftrekkings daarvoor oorweeg word. Verwys na afdeling 4.2.6 vir bespreking van hierdie alternatiewe.

'n Aangeleentheid waaraan verdere oorweging geskenk moet word, is die kapitaalwinsbelastingimplikasies van die franchisefooi. Verwys na afdeling 4.2.5 vir die bespreking van die moontlike kapitaalwinsbelastingimplikasies wat ontstaan met die aangaan van die franchisefooi.

4.2.3.2 *Aftrekbaarheid van die herhalende franchisefooi ingevolge die algemene aftrekkingsformule*

Die herhalende franchisefooi word op 'n deurlopende basis oor die tydperk van die franchise-ooreenkoms betaal. Die fooi kan weekliks, maandeliks of selfs kwartaalliks betaalbaar wees afhangende van die bepalings van die franchise-ooreenkoms. Die deurlopende franchisefooi bestaan hoofsaaklik uit vier soorte fooi naamlik franchise diensfooi, advertensiefooi, bestuursfooi en of opleidingsfooi. 'n Franchisegewer mag

een, almal of 'n kombinasie van hierdie fooie hef. Die fooie word ingevolge sekere neergelegde riglyne, soos bepaal deur die franchise-ooreenkoms, bereken (Van de Vyver, 2009). Oor die algemeen word die fooie op grond van 'n persentasie van die weeklikse, maandelikse of kwartaallikse omset van die franchise bereken.

Die betalings van die herhalende franchisefooi deur die franchisehouer word beskou as soortgelyk aan die betalings wat 'n persoon maak as huurder vir die regte wat hy as huurder bekom, aangesien die fooi 'n voortdurende vergoeding vir die gebruik van die franchisegewer se stelsels, handelsnaam en toerusting is. Hierdie betalings word gevolglik gemaak in die beoefening van die franchisehouer se bedryf en daar kan ook verder argumenteer word dat die betalings gemaak word met die bedoeling om belasbare inkomste te verdien. In die afwesigheid van hierdie betalings kan die franchisehouer geen verdere brandstof- of handelsvoorraadverkope realiseer nie. Dit word dus gestel dat die herhalende franchisefooi aan die positiewe been vereiste van die algemene aftrekkingsformule voldoen. Beoordeling van die herhalende franchisefooi aan die hand van die vereistes van die negatiewe been van die algemene aftrekkingsformule lewer die volgende resultate op:

- a) Die fooi behoort na alle waarskynlikheid nie deur die Australiese howe na toepassing van die sogenaamde “kapitaal” toetse as kapitaal van aard beskou te word nie, vanweë die volgende feite:
 - die herhalende fooi word nie vir eens en altyd spandeer nie, maar wel op 'n deurlopende basis – die fooi slaag dus nie die “eens-en-vir-altyd” toets nie;
 - die betaling van die fooi bring geen blywende voordeel (soos bedoel deur die “blywende voordeel” toets) tot stand nie;
 - die fooi word aangegaan in die *bedryf* van die franchise met ander woorde dit word aangegaan om die inkomstegenererende struktuur (die franchise) te bedryf en nie om die franchise te skep of daar te stel nie (toepassing van die “besigheidsentiteit” toets).
- b) Die fooi is nie 'n private of huishoudelike onkoste aangegaan deur die franchisehouer nie. Die fooi word aangegaan tydens die beoefening van 'n bedryf in die belastingpligtige se hoedanigheid as franchisehouer.
- c) Die fooi word nie aangegaan met die oog om vrygestelde inkomste te verdien nie, maar wel met die oog daarop om belasbare brandstof- en handelsvoorraadverkope te verdien.

- d) Geen bepaling in die Australiese inkomstebelastingwette verbied spesifiek die aftrekking van die herhalende franchisefooi binne die konteks van hierdie studie nie.

Die herhalende franchisefooi voldoen dus aan die positiewe been van die algemene aftrekkingsformule en word voorts ook nie gediskwalifiseer as aftrekking deur enigeen van die vereistes van die negatiewe been van artikel 8 -1 nie. Die herhalende franchisefooi behoort dus aftrekbaar te wees in die hande van die franchisehouer ingevolge die algemene aftrekkingsformule soos vervat in artikel 8 – 1 van die “Income Tax Assessment Act 1997”. Aangesien die herhalende fooi nie van ’n kapitale aard is nie, is daar geen kapitaalwinsbelastingimplikasies wat vir hierdie fooi oorweeg moet word binne ’n Australiese konteks nie.

4.2.4 Bespreking van beginsels en praktyk wat voortgespruit het uit Australiese Regspraak

Bestudering van ’n aantal relevante Australiese hofsake wat gehandel het oor aftrekking van franchisefooi en die kapitale aard van onkoste, het sekere beginsels en interpretasies geïdentifiseer wat van nut kan wees wanneer die inkomstebelastinghantering van franchisefooi bepaal word binne ’n Suid-Afrikaanse konteks. Volgens De Koker (2008) het die Suid-Afrikaanse hofe al dikwels uitgewys dat die inkomstebelastinghofbeslissings van ander lande versigtig benader moet word weens die moontlike verskille wat daar kan bestaan tussen die inkomstebelastingstrukture van hierdie lande en Suid-Afrika. Hierdie beslissings mag egter waardevolle hulpmiddels of riglyne verskaf en selfs Suid-Afrikaanse hofe beïnvloed, waar daar ooreenkomste tussen die betrokke land(e) se inkomstebelastingwetgewing en dié van Suid-Afrika bestaan. Alhoewel die beginsels wat uit buitelandse beslissings voortgespruit het nie altyd as deurslaggewende faktore beskou sal word deur die Suid-Afrikaanse hofe nie, word dit aan die hand gedoen dat dit wel as bydraende faktore oorweeg kan word. Dit is vroeër in die hoofstuk genoem dat Australië en Suid-Afrika se inkomstebelastingwetgewing baie soortgelyk is met die gevolg dat ’n oorweging van die relevante beginsels geïdentifiseer, as toepaslik beskou word.

In hierdie afdeling word gevolglik ’n tersaaklike bespreking gevoer van die beginsels en interpretasies wat in vyf spesifieke Australiese hofsake identifiseer is. Hierdie beginsels en interpretasies handel hoofsaaklik oor die onderskeid tussen die kapitale en inkomste aard van ’n item. Oorweging of toepassing van hierdie beginsels en interpretasies binne ’n

Suid-Afrikaanse konteks kan moontlik van nut wees om onderskeid te tref tussen 'n kapitaal van aard item en 'n inkomste van aard item. Dit, opsigself behoort by te dra tot die effektiewe beoordeling van die aftrekbaarheid van die verskillende franchisefooie. Die hofsake word in chronologiese volgorde bespreek.

Hallstroms

In die Australiese Hooggeregshofsaak *Hallstroms Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation* [1946] HCA 34; (1946) 72 CLR 634 ("Hallstroms") was die hof die taak opgelê om onder andere uitspraak te lewer oor die inkomste of kapitaal aard van 'n onkoste. Latham C.J. het in die meerderheidsuitspraak tydens die interpretasie van die "blywende voordeel" toets die stelling gemaak dat die verkryging van 'n reg waartoe alle persone toegang het of wat alle persone kan verkry, nie 'n kapitaalbate soos bedoel deur die "blywende voordeel" toets (sien bladsy 44 van hierdie tesis) daarstel nie. Die reg moet met ander woorde *uniek of eksklusief* wees en toegeken word ingevolge 'n kontrak of ooreenkoms. Regter Latham C.J. word vervolgens aangehaal op bladsy 2 van die hofsaak:

"All persons have a right to carry on a lawful business, whether they manufacture refrigerators, boots or anything else. A right enjoyed in common with all persons is not a capital asset of any single person...Nor can it be said that the company, by making the expenditure, gained "an enduring advantage." It gained nothing – it merely succeeded in maintaining an existing position. The prevention or avoidance of a loss is not a gain of anything. The prevention of subtraction is not the same thing as addition. Occasional legal proceedings are incidental to many businesses. They may result in the acquisition of a new right, as for example, where a person successfully applies for and obtains a patent. But expenditure in the defence of a right enjoyed in common with all of His Majesty's subjects is not expenditure incurred in obtaining anything. It is an outgoing of the business incurred in keeping the business going on the same basis as in the past, without any change in the constituent elements of the profit-yielding structure...In the present case the expenditure, in my opinion, was not incurred in relation to anything which can be called a capital asset – either to acquire it or even to protect it – but in order to maintain a common right."

Die regter was dus van mening dat die klassifikasie van 'n onkoste as kapitaal van aard ingevolge die “blywende voordeel” toets die vereiste daarstel dat die onkoste 'n nuwe addisionele bate tot die belastingpligtige se huidige bate struktuur voeg alvorens dit as kapitaal van aard geklassifiseer kan word. Indien die aanvangs- en herhalende franchisefooi op grond van hierdie interpretasie ontleed word, word die gevolgtrekking gemaak dat die aanvangsfranchisefooi 'n nuwe bate skep naamlik die reg om as 'n spesifieke franchise 'n bedryf te kan beoefen waar die herhalende fooi in teenstelling geen nuwe bate skep nie maar slegs aangegaan word om die huidige struktuur en bedrywighede van die franchise te handhaaf.

United Energy

Die Federale hof moes in die hofsaak *United Energy Ltd v The Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia* [1997] FCA 836 'n beslissing lewer oor die aftrekbaarheid van franchisefooi. Die hof het die aanvangsfranchisefooi as 'n *monopolie-huur* beskou waar die betaling daarvan vir die franchisehouer die eksklusiewe reg reserveer om vry van enige kompetisie as 'n spesifieke franchise 'n bedryf te kan beoefen. Die hof het die volgende opmerkings gemaak op bladsy 23 van die saak:

“...the fee is payable by a distribution company as a “monopoly” rent for the right to be free of competition from the other distribution companies for the retail custom of franchise customers within the license area...the franchise fee benefits “the business entity, structure, or organization set up or established for the earning of profit.”

In 'n sekere sin verskaf die aanvangsfranchisefooi dus aan die franchisehouer 'n monopolie om in 'n sekere gebied alleen as 'n spesifieke franchise 'n besigheid te kan bedryf. Volgens die hof dra hierdie “monopolie-huur” by tot die struktuur of opstel van die besigheid struktuur en word voorts as kapitaal van aard beskou. Die fooi behoort dus onder hierdie omstandighede nie aftrekbaar te wees ingevolge die algemene aftrekkingsformule nie.

Leggett

In *Leggett and Ors and Commissioner of Taxation* [2007] AATA 1624; (2007) 69 ATR 678 en 1737; (2007) 69 ATR 903 (“Leggett”) het die belastingpligtiges, 'n groep franchise-

houers, 'n aftrekking geëis vir die betaling van 'n aanvangsfranchisefooi. Die tribunaal moes die vraag beantwoord of hierdie aftrekking toelaatbaar was en het die kapitale aard van die aanvangsfranchisefooi ondersoek. Die Tribunaal het gefokus op waarop die fooi die belastingpligtige geregtig maak en het die volgende kommentaar gelewer op bladsy 28 van 69 ATR 678:

“If the franchisee is entitled to income based upon use of the System (and not business activities conducted by him), then the Franchise Fee can be nothing more than a capital outlay for the purpose of securing the franchisee’s right to that share of income...They were in the Tribunal’s view clearly a capital contribution to the development of the Satcom business in return for which the investor secured a right to share in the income of that business.”

Uit die bostaande kommentaar van die Tribunaal word die gevolgtrekking gemaak dat waar die franchisefooi betaal word om aan die franchisehouer *toegang* te verleen tot die franchise se inkomste, die fooi die verkryging van 'n reg en gevolglik 'n kapitaalonkoste verteenwoordig. Met ander woorde die fooi word in effek betaal om aan die franchisehouer “aandeelhouing” te verskaf in die inkomste van die franchise. Die aanvangsfranchisefooi word juis om hierdie rede aangegaan om aan die franchisehouer die geleentheid of toegang te bied tot die gebruik van die franchisegewer se inkomste generende struktuur naamlik die franchise.

Die Tribunaal het in die hofsak 'n opmerking gemaak oor die belangrike rol wat die “wese bo vorm” beginsel speel in die soeke na 'n aftrekking vir 'n onkoste. Die volgende opmerkings is voorts op bladsye 22 tot 23 van 69 ATR 903 gemaak:

“In order to determine whether the claimed deductions were allowable, the Tribunal must consider what the outgoings were really for. It is true that the relevant outgoings were styled Franchise Fees and purportedly paid for Franchise Services. However, the question is to be answered by an analysis of all the rights and obligations of the applicants not by the way the outgoings were styled. The respondent submits and the Tribunal agrees, for the reasons set out below, that in this matter that analysis indicates that the so-called Initial Annual Franchise Fee was a capital outgoing by which the so-called franchisee purchased the right to a designated allocation of the so-called franchisor’s income.”

Uit die bostaande opmerking van die Tribunaal kan daar by implikasie afgelei word dat die *doel* waarmee die franchisefooie aangegaan word 'n bepalende faktor speel in die klassifisering daarvan as kapitaal- of inkomste van aard, eerder as die *wyse* waarop dit beskryf word of die woorde wat gebruik word om dit te beskryf in die franchise-ooreenkoms of kontrak. Dit blyk dus dat die *wese* eerder as die *vorm* van die franchisefooie oorweeg moet word en dat dit 'n deurslaggewende faktor is wanneer die kapitaal aard kwessie beantwoord word.

Hyde

In die saak *Hyde and Ors and Commissioner of Taxation* [2007] AATA 1800; (2007) 70 ATR 410 moes die hof weereens uitspraak lewer oor die aftrekbaarheid van franchisefooie. Die Tribunaal het die denkproses wat in Leggett gevolg is bevestig as die korrekte benadering om die eenmalige aanvangsfranchisefooie te klassifiseer. Die Tribunaal het die volgende opmerking op bladsye 46 tot 47 van die saak gemaak:

“It is the Tribunal’s opinion that initial franchise fees, including the establishment fee claimed by Webber only, were the cost to participants of obtaining an interest in the nature of an investment. By those fees, the applicants purchased the right to a designated allocation of any income which may be produced by Freedom Express. As such, they are therefore in the Tribunal’s view in the nature of Capital...The characterisation of an outgoing as capital or on account of revenue “depends on what the expenditure is calculated to effect from a practical and business point of view, rather than upon the juristic classification of the legal rights, if any, secured employed or exhausted in the process”...The fact that the outgoings were called “franchise fees” does not determine the proper characterisation of the payments. What the parties call a payment may have some relevance depending on the circumstances of the case, but it is not determinative.”

In kort, dui 'n ontleding van die bostaande stelling op die uitbreiding van die benadering wat deur die Tribunaal in Leggett gevolg is. Hierdie uitbreiding word vergestalt deur die vergelyking wat daar getref word tussen die aanvangsfranchisefooie en 'n *belegging*. Wanneer die aanvangsfranchisefooie aangegaan word met die doel om 'n reg te bekom om te deel in die inkomste van die franchisegewer, is die fooie in verskeie opsigte soortgelyk

aan 'n belegging wat gemaak word. In die geval van die aankoop van aandele met die doel om dividende daarmee te verdien is die aandele die belegging en as sulks die kapitaalbate. Dieselfde beginsel geld vir die deponering van kontant in 'n bankrekening om sodoende rente te verdien.

Om voorts te bepaal of die fooi 'n belegging is (en met ander woorde kapitaal van aard is) moet daar vasgestel word wat die fooi tot gevolg het vanuit 'n praktiese en besigheidsoogpunt, in plaas daarvan om te fokus op die juridiese klassifikasie van die regte wat daarmee gepaardgaan. Weereens word dit beaam dat die wese eerder as die vorm van die fooi 'n deurslaggewende faktor is in die bepaling van die aard van die fooi.

Star City

In die hofsaak *Star City Pty Limited v Commissioner of Taxation* [2007] FCA 1701 ("Star City") moes die Federale hof onder andere uitspraak lewer oor die aftrekbaarheid van 'n eenmalige, nie-terugbetaalbare aanvangsbedrag betaal deur die belastingpligtige. Die hof het op bladsy 25 van die saak benadruk dat daar onderskeid getref moet word tussen 'n betaling vir die *verkryging* van 'n kapitaalbate, wat gevolglik kapitaal van aard is, en die betaling vir die *gebruik* van 'n kapitaalbate wat in wese 'n huur is en gevolglik inkomste van aard is:

"Payments, even recurrent payments that are the consideration for acquisition of ownership of a capital asset are usually characterised as an affair of capital. However, rent is not an instalment payment in respect of the purchase of a capital asset: each amount of rent is for the use of a capital asset for a particular defined period and is therefore, and for that reason, on revenue account."

Die feit of 'n betaling eenmalig of herhalend is, is verder deur die hof beskou as 'n relevante faktor in die oorweging of dit kapitaal van aard is of nie. Die wyse waarop die betaling plaasvind kan dus 'n *aanduiding* verskaf van die doel waarmee die betaling gemaak word.

Wat presies die betaling tot gevolg het, oftewel, wat die effek daarvan is, is egter die deurslaggewende faktor in die vasstelling van die aard daarvan. Die feit dat die betaling eenmalig is kan as 'n faktor ter oorweging beskou word, maar dit moet binne die korrekte konteks ontleed word. Indien die eenmalige betaling 'n finale betaling is, gemaak met die

doel om 'n toekomstige ekonomiese voordeel te verseker, dra die eenmalige aard daarvan by tot die klassifikasie van die onkoste as kapitaal van aard. Indien die betaling egter eenmalig is, gemaak met die doel om as *vooruitbetaling* te dien vir die gebruik van die toekomstige ekonomiese voordeel, speel die feit dat dit eenmalig is, geen deurslaggewende rol in die klassifikasie van die onkoste as kapitaal of inkomste van aard nie. Hierdie benadering is op bladsye 26 tot 27 deur die hof geformuleer:

“...it cannot be said that the question whether a payment is a one-off payment or whether it is a recurrent payment is a matter irrelevant to whether the outgoing is capital. In a case such as the present where the payment operates to create the capital of a trust fund the outlay will ordinarily be seen as capital both because of the lasting qualities enjoyed and the fact that what is being made is a final payment to secure future benefits. However, if a contribution is one of a number of ‘recurrent’ contributions for employees, so that it can be seen to be part of the ordinary flow of business expenditure of a taxpayer, the character of the outlay will take on a different complexion...The Prepayment did not create or secure any lasting interest. It was not a final payment made to secure a future benefit. It was, as is described, a payment for rent which is one of a number of recurrent expenses forming part of the ordinary flow of business expenditure”

4.2.5 Moontlike Kapitaalwinsbelastingimplikasies vir die aanvangsfranchisefoo

Indien aanvaar word dat die aanvangsfranchisefoo 'n onkoste van 'n kapitale aard is, moet enige moontlike Kapitaalwinsbelastingimplikasies wat vir die franchisehouer daaruit mag voortspruit, oorweeg word. Die basiese beginsels van Kapitaalwinsbelasting binne 'n Australiese konteks is in verskeie opsigte soortgelyk aan dié van Suid-Afrika, naamlik dat 'n belastingpligtige belas word op 'n gedeelte van die belasbare kapitaalwins wat voortspruit uit 'n beskikking oor 'n bate. Verskeie reëls bestaan vir die hantering en berekening van hierdie kapitaalwins. 'n Volledige gedetailleerde bespreking van hierdie reëls val egter buite die omvang en bestek van hierdie studie.

Die Australiese kapitaalwinsbelasting bepaling word vervat in Deel 3-1 en Deel 3-3 van ITAA97. Die bepaling van ITAA97 volg 'n eenvoudige vyf-stap proses in die hantering van die betrokke kapitaalwinsbelastingaangeleentheid, naamlik:

- (1) 'n Kapitaalwinsbelastinggebeurtenis word identifiseer;

(2) 'n Kapitaalwins of -verlies word bereken. In kort, vir enige handeling of transaksie ontstaan daar slegs 'n kapitaalwins of -verlies indien die volgende vier elemente teenwoordig is (die elemente word omskryf in die bepalings):

- (1) Daar moet 'n *bate* wees;
- (2) Die *basiskoste* van die bate moet bereken word;
- (3) Daar moet 'n *beskikking* van 'n bate wees; en
- (4) Die *opbrengs* uit die beskikking van die bate moet bereken word.

- (3) Enige uitsonderings of vrystellings word oorweeg;
- (4) Enige oorrolverligting bepalings word oorweeg; en
- (5) Die netto kapitaalwins of -verlies vir die jaar van aanslag word bereken.

Gebaseer op die aanname dat die aanvangsfranchisefooie van 'n kapitale aard is, is dit dus belangrik om te oorweeg of die betaling van hierdie fooie enige onmiddellike of selfs toekomstige kapitaalwinsbelastinggevolge teweegbring. Artikel 104 ITAA97 sit alle moontlike kapitaalwinsbelastinggebeurtenisse uiteen wat kan lei tot 'n kapitaalwins of -verlies. Hierdie gebeurtenisse sluit onder andere in die beskikking, kansellering, vernietiging of skepping van kapitaalwinsbelastingbates. Die vyf-stap proses word vervolgens gevolg ten einde die kapitaalwinsbelastingimplikasies te identifiseer wat voortspruit uit die betaling van die aanvangsfranchisefooie deur die franchisehouer.

Stap 1 – Identifisering van 'n kapitaalwinsbelastinggebeurtenis

Toepassing van sub-artikel 104-D ITAA97 op die betaling van die aanvangsfranchisefooie, impliseer dat 'n kapitaalwinsbelastinggebeurtenis plaasvind. Hierdie artikel bepaal dat 'n kapitaalwinsbelastinggebeurtenis, naamlik die *skep van 'n kapitaalwinsbelastingbate*, plaasvind wanneer kontraktuele of ander regte geskep word. Wanneer die aanvangsfranchisefooie deur die franchisehouer betaal word, bekom die franchisehouer sekere regte, onder andere die reg om as 'n spesifieke petroleum franchise besigheid te kan doen vir 'n bepaalde tydperk. Hierdie reg verteenwoordig 'n kontraktuele reg ingevolge die franchise-ooreenkoms wat onderteken is. Artikel 108-5(1) omskryf 'n kapitaalwinsbelastingbate soos volg:

“108-5 CGT assets

- (1) A **CGT asset** is:
 - (a) any kind of property; or

(b) a legal or equitable right that is not property.”

Artikel 100-25(3) bevestig dat 'n kontraktuele reg beskou word as 'n kapitaalwinsbelastingbate:

“100-25 What are CGT assets?”

(3) Other CGT assets are not so well-known. For example:

- your home;
- contractual rights;
- goodwill;
- foreign currency.

For a full explanation of what things are CGT assets: see Division 108.”

Die kontraktuele reg wat bekom word ingevolge die franchise-ooreenkoms voldoen gevolglik aan die vereistes van artikel 108-5(1)(b). Uitvoering van die eerste stap in die vyf-stap proses bevestig die plaasvind van 'n kapitaalwinsbelastinggebeurtenis.

Stap 2 – Berekening van 'n kapitaalwins- of verlies

Ten einde 'n kapitaalwins of -verlies te kan bereken moet die genoemde vier elemente teenwoordig wees. In die voorafgaande afdeling is reeds vasgestel dat daar 'n kapitaalwinsbelastingbate geskep word, naamlik die kontraktuele reg wat uit die franchise-ooreenkoms voortspruit. Die eerste element, wat die teenwoordigheid of bestaan van 'n bate vereis, is dus teenwoordig.

Die tweede element, naamlik dat 'n basiskoste bereken moet word vir die kapitaalwinsbelastingbate, kan met die aangaan van die aanvangsfranchisefooi identifiseer word. Artikels 110-25 en 110-35 bevat reëls met betrekking tot die berekening van basiskoste. Artikel 110-25(1) bepaal dat die basiskoste van 'n kapitaalwinsbelastingbate uit een of 'n kombinasie van vyf elemente kan bestaan. Die spesifieke element waaronder die basiskoste van die kontraktuele reg waarskynlik bereken sal word, word aangetref in artikel 110-25(2)(a) wat die volgende behels:

“110-25 General rules about cost base

(2) The first element is the total of:

(a) the money you paid, or are required to pay, in respect of acquiring it; “

Na inagneming van artikel 110-25(2)(a) kan daar vir alle praktiese doeleindes aanvaar word dat die basiskoste van die kontraktuele reg, die bedrag is van die aanvangsfranchisefooi wat vir die verkryging van die reg betaal is.

Die derde en vierde elemente, naamlik dat 'n beskikking moet plaasvind en 'n opbrengs bereken moet word, is egter afwesig by die aangaan van die aanvangsfranchisefooi aangesien daar geen beskikking van 'n kapitaalwinsbelastingbate plaasvind op daardie stadium nie. Hierdie elemente sal slegs teenwoordig wees sodra die franchisehouer oor sy reg(te) ingevolge die franchise-ooreenkoms beskik aan 'n ander persoon. Die beskikking van hierdie reg (te) moet egter toegelaat word deur die bepalinge van die franchise-ooreenkoms. Met die aangaan van die aanvangsfranchisefooi is daar gevolglik nie 'n onmiddellike kapitaalwins- of verlies wat bereken hoef te word nie. Daar sal wel 'n toekomstige berekening wees onder die omstandighede hierbo genoem.

Bespreking van die laaste drie stappe val buite die omvang van hierdie afdeling aangesien die aangaan van die aanvangsfranchisefooi slegs die eerste twee stappe in werking laat tree. Ter samevatting word dit aan die hand gedoen dat die aangaan van die aanvangsfranchisefooi, waar dit bedoel is om 'n kontraktuele reg te bekom, lei tot die skep van 'n kapitaalwinsbelastingbate. Die basiskoste van hierdie bate word verteenwoordig deur die bedrag van die aanvangsfranchisefooi wat betaal is.

Die basiskoste van die aanvangsfranchisefooi sal in die toekoms deel vorm van die totale basiskoste van die franchise indien die franchisehouer sy regte met betrekking tot die franchise verkoop. Slegs in hierdie geval word die basiskoste afgetrek van die opbrengs wat die franchisehouer uit die beskikking realiseer het, om sodoende die kapitaalwins of -verlies vir die transaksie te bereken. Alternatiewe moontlikhede vir die aftrekbaarheid van die franchisefooie word vervolgens bespreek.

4.2.6 Alternatiewe moontlikhede vir die aftrekbaarheid van franchisefooie binne die Australiese Inkomstebelastingwette

Geoordeel aan die gevolgtrekking van die vorige afdeling blyk die aftrekbaarheid van die herhalende franchisefooie ingevolge die algemene aftrekkingsformule geen ooglopende of ingewikkelde probleme op te lewer nie. Die aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooie verg egter 'n meer deurdagte en gedetailleerde ondersoek weens die aard daarvan. Die bevinding in die vorige afdelings was dat die fooie kapitaal van aard is indien die fooie deur die franchisehouer betaal word vir die *verkryging van die reg* om as 'n spesifieke petroleum franchise 'n bedryf te kan beoefen. Moontlikhede moet dus ondersoek word waaronder hierdie kapitaaloonkoste andersins afgetrek kan word ingevolge die Australiese inkomstebelastingwette. Na die bestudering van die Australiese Inkomstebelastingwette is drie moontlikhede identifiseer waaronder 'n aftrekking potensieel geëis kan word naamlik kapitaaloonkoste, "blackhole" kapitaaloonkoste en tantième bepalinge. Hierdie alternatiewe word vervolgens bespreek.

Kapitaaloonkoste

Aftrekkings van kapitaaloonkoste word nie toegelaat deur die algemene aftrekkingsformule vervat in artikel 8 – 1 ITAA97 nie. Nieteenstaande hierdie feit, word die koste van sekere kapitaalitems as aftrekking toegelaat indien die items aan die vereistes van 'n spesifieke bepaling voldoen. In besonder bevat die Australiese inkomstebelastingwette kapitaaloonkoste reëls wat 'n belastingpligtige toelaat om verskeie tipes kapitaalitems te depresseer of af te skryf oor 'n aantal jare. Hierdie kapitaaloonkoste-reëls word hoofsaaklik vervat in artikel 40 ITAA97 (Woellner *et al.*, 2004:831). 'n Kapitaaloonkoste kan slegs geëis word ten opsigte van 'n kapitaalitem indien die item 'n depresseerbare bate is soos omskryf in artikel 40-30 ITAA97:

“40-30 What a *depreciating asset* is

- (1) A ***depreciating asset*** is an asset that has a limited *effective life and can reasonably be expected to decline in value over the time it is used, except:
- (a) land; or
 - (b) an item of *trading stock; or
 - (c) an intangible asset, unless it is mentioned in subsection (2).

- (2) These intangible assets are **depreciating assets** if they are not *trading stock:
- (a) * mining, quarrying or prospecting rights;
 - (b) * mining, quarrying or prospecting information;
 - (c) items of *intellectual property;
 - (d) * in-house software;
 - (e) * IRUs (*indefeasable right to use a telecommunications cable system*);
 - (f) * spectrum licences;
 - (g) * datacasting transmitter licences;
 - (h) * telecommunications site access rights.”

Wanneer artikel 40-30(1) bestudeer word kan daar met sekerheid die gevolgtrekking gemaak word dat die aanvangsfranchisefooi nie voldoen aan die vereistes van artikel 40-30(1)(a) en (b) nie. Aangesien die aanvangsfranchisefooi vir alle praktiese doeleindes 'n ontasbare bate of item is, kan die fooi moontlik kwalifiseer as 'n depresieerbare bate onder artikel 40-30(1)(c) mits dit onder een van die kategorieë gelys in artikel 40-30(2) val. Onderzoek van artikel 40-30(2) lewer die volgende resultate op:

- Die aanvangsfranchisefooi kwalifiseer nie as 'n depresieerbare ontasbare bate onder artikel 40-30(2)(a), (b), (d), (e), (f), (g) of (h) nie.
- Die aanvangsfranchisefooi mag moontlik as intellektuele eiendom onder artikel 40-30(2)(c) kwalifiseer

Dit moet hier in gedagte gehou word dat die fooi 'n betaling is vir die regte onder 'n franchise-ooreenkoms. Aan hierdie regte is gekoppel die gebruik van die franchisegewer se handelsmerk, handelsgeheime en kennis. Hierdie items word almal as intellektuele eiendom beskou. Daar moet egter op gelet word dat die aanvangsfranchisefooi is vir die *reg gebruik* van hierdie *intellektuele eiendom* en nie vir die *verkryging* daarvan nie. Dit blyk dus dat die aanvangsfranchisefooi op grond van hierdie oorweging nie as intellektuele eiendom sal kwalifiseer nie. Bo en behalwe hierdie feit moet die aanvangsfranchisefooi vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes in ieder geval voldoen aan die omskrywing van intellektuele eiendom soos vervat in artikel 995-1 ITAA97:

“**995-1 intellectual property:** an item of **intellectual property** consists of the rights (including equitable rights) that an entity has under a *Commonwealth law as:

- (a) the patentee, or a licensee, of a patent; or
 - (b) the owner, or a licensee, of a registered design; or
 - (c) the owner, or a licensee, of a copyright;
- or of equivalent rights under a *foreign law.”

Geen patent, geregistreerde ontwerp of kopiereg is in die geval van die aanvangsfranchisefooi ter sprake nie. Toepassing van hierdie bostaande definisie toon duidelik dat die aanvangsfranchisefooi nie as intellektuele eiendom onder artikel 995-1 kwalifiseer nie en voorts nie as 'n depreseeerbare bate ingevolge artikel 40-30(2)(c) kwalifiseer nie. Dit word aan die hand gedoen dat daar nie 'n kapitaaltoelae ingevolge artikel 40 ITAA97 bestaan waarvolgens die aanvangsfranchisefooi afgetrek kan word nie.

“Blackhole” kapitaalonnkostes

Sedert 1 Julie 2001 is daar ingevolge artikel 40-880 ITAA97 sewe kategorieë van besigheidsverwante kapitaalonnkostes wat aftrekbaar is oor vyf jaar (Woellner *et al.*, 2004:851). Hierdie onkostes was nie aftrekbaar onder die algemene aftrekkingsformule nie vanweë hul kapitale aard, nóg was hierdie onkostes aftrekbaar onder enige ander bepaling in die Australiese inkomstebelastingwette. Hierdie onkostes het in 'n spreekwoordelike “donker gat” (“blackhole”) geval. Volgens Woellner *et al.* (2004:851) bied artikel 40-880 ITAA97 'n laaste opsie as 'n aftrekking, mits hierdie onkoste nie alreeds aftrekbaar is onder enige ander bepaling vervat in die inkomstebelastingwette nie, en onder een van die sewe kategorieë val. Die sewe kategorieë behels kortliks:

- (1) Onkostes om die besigheidstruktuur te skep;
- (2) Onkostes om die besigheidstruktuur te omskep in 'n ander struktuur;
- (3) Onkoste om ekwiteit vir die besigheid te bekom;
- (4) Onkostes aangegaan om die besigheid te beskerm teen 'n oorname;
- (5) Onkostes aangegaan tydens 'n onsuksesvolle poging tot 'n oorname;
- (6) Sekere likwidasiestonkostes; en
- (7) Onkostes aangegaan om die besigheid te staak.

Bestudering van die sewe kategorieë toon duidelik dat die aanvangsfranchisefooi nie onder enige van die kategorieë (2) tot (7) val nie. Kategorie (1) wat voorsiening maak vir onkostes aangegaan om 'n besigheidstruktuur te skep verlang egter verdere ondersoek.

Die aanvangsfranchisefooi word in wese aangegaan om die franchisehouer die geleentheid te bied om 'n franchise te kan bedryf. Daaruit volg dat die fooi tog in effek aangegaan word om die franchisehouer se besigheidstruktuur naamlik die franchise te skep waarbinne sy besigheidsaktiwiteite uitgevoer kan word. Daar bestaan egter twyfel of dit aftrekbaar is ingevolge artikel 40-880 ITAA97 volgens Woellner *et al.* Woellner *et al.* (2004:851) voer aan dat kategorie (1) onkoste slegs kapitaalonnkoste dek wat deur belastingpligtiges aangegaan is om die besigheid struktuur *wetlik* daar te stel byvoorbeeld om 'n maatskappy te stig, vennootskap te vorm of om 'n trust te skep; hierdie onkoste sluit egter nie enige onkoste met betrekking tot hure of ander wettige of ekwiteitsregte, *franchisefooi* of die verkryging van klandisiewaarde in nie. Met ander woorde indien die onkoste 'n franchisefooi is, word dit gediskwalifiseer. Dit blyk dus dat die aanvangsfranchisefooi (wat in wese 'n franchisefooi is) nie aftrekbaar sal wees as 'n "blackhole" onkoste ingevolge artikel 40-880 ITAA97 nie. Daar was egter nog tot op hede geen regspraak wat hierdie siening bevestig of verwerp nie. Artikel 40-880 ITAA97 word gevolglik as 'n moontlike aftrekkingsbepaling waaronder die aanvangsfranchisefooi geëis kan word, beskou.

Tantième aftrekking

'n Alternatiewe interpretasie van die doel waarmee die aanvangsfranchisefooi aangegaan word, mag moontlik daartoe lei dat die fooi as 'n tantième ("royalty") ingevolge Australiese inkomstebelastingwetgewing aftrekbaar is. Wanneer die doel van die fooi die *verkryging* van die reg om 'n franchise te bedryf vergestalt, word die bate of uitgawe aard daarvan as belangrik beskou om te bepaal of die fooi aftrekbaar is, al dan nie. Die bespreking van die aftrekbaarheid van die fooi het tot dusver gefokus op die verkryging van die *reg* as primêre doel van die aanvangsfranchisefooi wat aan die fooi die eienskappe van 'n bate eerder as dié van 'n uitgawe verleen.

In afdeling 2.3.1.2.1 word dit genoem dat die betaling van die aanvangsfranchisefooi onder andere ook kan wees vir die gebruik, of reg van gebruik, van die franchisegower se handelsgeheime, ontwerpe, kopieregte en patente. Wanneer dit die geval is, blyk die doel van die aanvangsfranchisefooi meer gefokus te wees op die *gebruik* van 'n *reg* eerder as die *verkryging* daarvan. Die term "gebruik" word dus hier beklemtoon. Indien die aanname gemaak word dat die fooi sodanig vir die gebruik van die reg om as 'n spesifieke

petroleum franchise besigheid te kan doen, aangegaan word, bied artikel 26-25(3) ITAA97 'n moontlike aftrekking vir die aanvangsfranchisefooie. Artikel 26-25(3) lees as volg:

“26-25 Interest or royalty

(3)If:

- (a) apart from subsection (1) or (2), you can deduct interest (within the meaning of Division 11A of Part III of the *Income Tax Assessment Act 1936*) or a *royalty for an income year; and
- (b) the *withholding tax payable for the interest or the royalty is paid; you can deduct the interest or royalty for that income year.”

Sub-artikel (1) en (2) vereis die betaling van terughouebelasting deur die betaler van die rente of tantième. Indien die betaling aan die definisie van tantième soos bedoel binne 'n Australiese konteks voldoen en die vereistes van artikel 26-25 word aan voldoen, behoort die aanvangsfranchisefooie as aftrekking geëis te kan word. Artikel 6-1 ITAA36 bevat 'n omvattende omskrywing van tantième met die volgende gedeeltes wat vir doeleindes van hierdie studie van toepassing is:

“6-1 royalty or royalties includes any amount paid or credited, however described or computed, and whether the payment or credit is periodical or not, to the extent to which it is paid or credited, as the case may be, as consideration for:

- (a) the use of, or the right to use, any copyright, patent, design or model, plan, secret formula or process, trademark, or other like property or right;
- (b) the use of, or the right to use, any industrial, commercial or scientific equipment;
- (c) the supply of scientific, technical, industrial or commercial knowledge or information;
- (d) the supply of any assistance that is ancillary and subsidiary to, and is furnished as a means of enabling the application or enjoyment of, any such property or right as is mentioned in paragraph (a), any such equipment as is mentioned in paragraph (b) or any such knowledge or information as is mentioned in paragraph (c);...

Dit word aan die hand gedoen dat die aanvangsfranchisefooi as tantième behoort te kwalifiseer indien die doel van die fooi 'n betaling is vir die *gebruik of reg van gebruik* van die franchisegewer se handelsmerke, handelsgeheime, toerusting, tegniese kennis- en of ondersteuning asook bystand wat met die gebruik van hierdie items gepaardgaan. Die aanvangsfranchisefooi kan moontlik aftrekbaar wees as 'n tantième ingevolge artikel 26-25 ITAA97.

4.3 Gevolgtrekking en aanbevelings

Die primêre doelwit van hierdie hoofstuk was om die aftrekbaarheid van franchisefoie aan die hand van 'n ontwikkelde eerste wêreld land se inkomstebelastingwetgewing te ondersoek en beginsels of benaderings te identifiseer wat binne 'n Suid-Afrikaanse konteks 'n doeltreffende en effektiewe struktuur daarstel om die kwessie rondom die aftrekbaarheid van franchisefoie op te los. Australiese inkomstebelastingwetgewing maak van 'n soortgelyke struktuur as dié van Suid-Afrika gebruik wanneer die aftrekbaarheid van 'n onkoste beoordeel word. Eerstens word enige spesifieke bepaling wat 'n aftrekking vir die spesifieke onkoste bied oorweeg. Tweedens, indien daar geen sodanige spesifieke bepaling bestaan nie of die onkoste voldoen nie aan die kriteria van hierdie bepaling nie, word die onkoste aan die hand van 'n algemene aftrekkingsformule beoordeel. Laastens word enige bepaling wat die aftrekking van die onkoste onder oorsig verbied, oorweeg.

Daar bestaan tans in Australiese inkomstebelastingwetgewing geen bepaling wat 'n aftrekking *spesifiek* vir *franchisefoie* bied nie. Daar is egter ook geen bepaling wat eksplisiet die aftrekking van franchisefoie, soos bedoel deur hierdie studie, verbied nie. Gevolglik word die aftrekbaarheid van die franchisefoie aan die hand van 'n algemene aftrekkingsformule beoordeel. Die algemene aftrekkingsformule wat in Australië gebruik word is soortgelyk aan die artikel 11(a) algemene aftrekking wat in die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet aangetref word.

Daar is in hierdie hoofstuk bevind dat die herhalende franchisefooi ingevolge die Australiese algemene aftrekkingsformule aftrekbaar is. Die aanvangsfranchisefooi is egter nie aftrekbaar ingevolge die algemene aftrekkingsformule nie vanweë die fooi se kapitale aard. Die aard van 'n spesifieke franchisefooi is dus 'n fundamentele komponent tydens die ontleding van die aftrekbaarheid van die fooi. Verskeie hulpmiddels en beginsels is

identifiseer wat gebruik kan word om die aard van die onderskeie franchisefooië te help bepaal. Die beginsels en hulpmiddels word opsommenderwys gelys:

Kapitaal versus Inkomste van aard toetse

- a) Die “eens-en-vir-altyd” toets oorweeg die *vorm* van die onkoste en bepaal dat waar ’n onkoste vir eens en vir altyd aangegaan word, met ander woorde eenmalig, dit kapitaal van aard is. Onderskeid word dus getref op grond van die *frekwensie* van die onkoste. Indien dit herhalend is word dit beskou as inkomste van aard. Hierdie toets word egter beskou as ’n eng, robuuste toets. Die frekwensie van die onkoste word gevolglik as ’n bydraende eerder as ’n deurslaggewende faktor beskou in die bepaling van die aard van die onkoste.

- b) Die “blywende voordeel” toets beoordeel ’n onkoste op grond van die *effek* daarvan. Indien die aangaan van die onkoste ’n bate tot stand bring wat voordele van ’n blywende aard tot gevolg het, word dit as kapitaal van aard beskou. ’n Onkoste hoef nie noodwendig ’n vaste, tasbare bate tot gevolg te hê nie. Die kern element wat teenwoordig moet wees is die skep van voordele van ’n blywende aard. Die blywende aard van die voordele word bepaal aan die hand van die gegewe scenario waaronder die voordele genereer word. Voorts moet daarop gelet word dat die voordele hoef nie noodwendig onuitputbaar te wees nie.

- c) Die “besigheidsentiteit” toets ondersoek die *doel* waarmee die onkoste aangegaan is. Indien die onkoste aangegaan word om die belastingpligtige se inkomste generende struktuur daar te stel, te skep of tot stand te bring word die onkoste as kapitaal van aard beskou. In teenstelling hiermee word die onkoste as inkomste van aard beskou indien dit aangegaan word met die doel om die inkomste generende struktuur te bedryf of in stand te hou. Die doel waarmee die onkoste aangegaan word, word bepaal deur hoofsaaklik drie faktore te oorweeg, naamlik (1) die karakter van die voordeel wat beoog word, (2) die wyse waarop die voordeel gebruik gaan word en (3) die wyse waarop die voordeel bekom is.

Die gebruik van die bogenoemde toetse en oorweging van die faktore wat deur die toetse uitgelig word, in wisselwerking met die bestaande “kapitaal” toetse wat tans deur die Suid-Afrikaanse howe en belastingowerheid gebruik word, kan tot ’n meer omvattende en

doeltreffende struktuur lei waarbinne die aard van onkoste bepaal word. Wanneer die geleentheid homself dus voordoen word 'n toepassing van hierdie toetse en oorweging van die faktore wat daarmee gepaardgaan aanbeveel.

Alternatiewe aftrekkingsmoontlikhede

Verdere soeke na alternatiewe aftrekkingsmoontlikhede het aan die lig gebring dat indien die aanvangsfranchisefooi aan die omskrywing van tantième soos vervat in ITAA36 voldoen, die fooi waarskynlik as tantième aftrekbaar behoort te wees. Daar bestaan tans geen breedvoerige omskrywing van tantième in die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet nie. 'n Soortgelyke omskrywing van tantième soos vervat in die Australiese inkomstebelastingwette word dus voorgestel. Hierdie omskrywing tesame met 'n toepaslike aftrekkingsbepaling (soortgelyk aan artikel 26 – 25 ITAA97) wat daarmee gepaardgaan behoort aan 'n belastingpligtige 'n alternatiewe moontlikheid te bied waaronder die aanvangsfranchisefooi as 'n aftrekking geëis kan word.

Australiese inkomstebelastingwetgewing bied aan 'n belastingpligtige 'n laaste opsie waaronder die aanvangsfranchisefooi moontlik as aftrekking geëis kan word. Hierdie opsie word gevind onder die sogenaamde “Black hole expenditure” aftrekking vervat in artikel 40 – 880 ITAA97. Hierdie artikel maak voorsiening vir die aftrekking van sekere kapitaalonnkoste aangegaan om die besigheidstruktuur daar te stel of te skep, mits daar geen ander aftrekking daarvoor bestaan nie (sien bespreking op bladsye 56 tot 57). Alhoewel die bepaling nie 'n aftrekking bied vir aanvangsfranchisefooi binne 'n Australiese konteks nie, word dit nietemin aan die hand gedoen dat 'n bepaling soortgelyk aan artikel 40 – 880 ITAA97 binne 'n Suid-Afrikaanse konteks 'n bykomende opsie aan 'n franchisehouer kan bied om die aanvangsfranchisefooi af te trek, omdat die fooi tog aangegaan word om die franchise besigheid daar te stel of te skep. 'n Toepaslike aangepasde weergawe van artikel 40 – 880 ITAA97 binne die Suid-Afrikaanse inkomste-belastingwet word dus aanbeveel.

Nuttige beginsels voortspruitend uit Australiese Regspraak

Ten slotte het 'n ondersoek van relevante Australiese regspraak nuttige beginsels en faktore geïdentifiseer wat binne 'n Suid-Afrikaanse konteks gebruik kan word om die aard

en gevolglike aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooi te bepaal. Die oorweging van hierdie relevante beginsels en faktore word aanbeveel en kortliks gelys:

- a) Die verkryging van 'n reg waartoe alle persone toegang het of wat alle persone kan verkry, word nie as 'n kapitaalbate soos bedoel deur die “blywende voordeel” toets (sien bladsy 44 van hierdie tesis) beskou nie. Die reg moet met ander woorde *uniek of eksklusief* wees en toegeken word ingevolge 'n kontrak of ooreenkoms. Die regte wat deur 'n franchise-ooreenkoms geskep word is uniek aan die spesifieke franchise bedryf – Hallstroms.
- b) Waar die aanvangsfranchisefooi aangegaan word om toegang tot die franchisegewer se inkomste generende struktuur te verleen, word die fooi as kapitaal van aard beskou. Die fooi moet dus aandeelhouding in die inkomste van die franchise aan die franchisehouer verskaf – Leggett.
- c) Die beginsel van “wese bo vorm” word as 'n fundamentele faktor beskou in die beoordeling van die aard van die aanvangsfranchisefooi. Wat die fooi tot gevolg het vanuit 'n praktiese en besigheidsoogpunt, in plaas daarvan om te fokus op die juridiese klassifikasie van die regte wat daarmee gepaardgaan, is van kardinale belang. Indien die fooi dus effektiewelik die vorm van 'n belegging aanneem, word die aard daarvan as kapitaal beskou – Hyde.
- d) Indien die aanvangsfranchisefooi ooreenkomste toon met 'n sogenaamde monopolie-huur, dra hierdie feit daartoe by dat die fooi as kapitaal van aard beskou word. Tot 'n sekere mate verskaf die aanvangsfranchisefooi dus aan die franchisehouer 'n monopolie om in 'n sekere gebied alleen as 'n spesifieke franchise 'n besigheid te kan bedryf. In hierdie opsig word die vergelyking gemaak met 'n monopolie-huur. Hierdie monopolie-huur dra gevolglik by tot die struktuur of opstel van die besigheid en word voorts as kapitaal van aard beskou – United Energy.
- e) Onderskeid moet getref word tussen die betaling van die aanvangsfranchisefooi met die doel om die reg tot die franchise te *verkry* en die *gebruik* daarvan. Die wyse waarop die betaling plaasvind kan 'n *aanduiding* verskaf van die doel waarmee die betaling gemaak word. Indien die eenmalige betaling 'n finale betaling is, gemaak met die *doel om 'n toekomstige ekonomiese voordeel te verseker*, dra die eenmalige aard daarvan by tot die klassifikasie van die onkoste as kapitaal van aard. Indien die betaling egter eenmalig is, gemaak met die *doel om as vooruitbetaling te dien* vir die gebruik van die toekomstige ekonomiese voordeel, speel die feit dat dit eenmalig is, geen deurslaggewende rol in die klassifikasie van die onkoste as kapitaal of inkomste van aard nie – Star City.

Dit word aan die hand gedoen dat, na inagneming van die bostaande gevolgtrekkings en aanbevelings, daar binne die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing gebruik gemaak kan word van beginsels en praktyk wat voortgespruit het uit Australiese inkomstebelastingwetgewing en regspraak. Gebruik van hierdie beginsels en praktyk moet egter op 'n deursigtige basis oorweeg en toegepas word. Daar moet telkens op gelet word dat die feitestel van 'n gegewe scenario 'n aanduiding behoort te gee van die toepaslikheid van die gebruik van hierdie beginsels en praktyk vir doeleindes van daardie spesifieke scenario. In die hoofstuk wat volg word die aftrekbaarheid van franchisefoeie onder bestaande Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetgewing en regspraak bespreek en oorweeg.

Hoofstuk 5: Oorweging en bespreking van die moontlike aftrekbaarheid van franchisefooie vir inkomstebelastingdoeleindes onder bestaande Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetgewing

5.1 Inleiding

In die voorafgaande hoofstuk is die inkomstebelastinghantering van franchisefooie in Australië ondersoek. In Hoofstuk 5 word bestaande bepalinge onder die huidige Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet ondersoek wat 'n moontlike aftrekking kan bied vir die onderskeie franchisefooie betaal deur die franchisehouer. In kombinasie hiermee word relevante Suid-Afrikaanse regspraak ondersoek en bespreek ten einde beginsels te identifiseer wat die aftrekbaarheid van die fooie kan help bepaal.

Die ondersoek behels, onder andere, 'n bespreking van toetse wat deur die Suid-Afrikaanse hof geformuleer is ten einde die aftrekbaarheid van 'n spesifieke item te bepaal. Die hoofstuk sluit af met 'n tersaaklike samevatting van die uitkomst wat bereik is en 'n aanbeveling ten opsigte van die aftrekbaarheid van die onderskeie franchisefooie.

Ten einde 'n sinvolle en logiese struktuur daar te stel, word die hoofstuk in die volgende onderafdelings verdeel:

- Agtergrond en tersaaklike bespreking van die struktuur en werking van die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetgewing en -afdelings relevant tot hierdie studie;
- Bespreking van die aftrekbaarheid van die verskillende franchisefooie onder die Inkomstebelastingwetbepalinge. In kombinasie hiermee word beginsels en praktyk wat voortgespruit het uit Suid-Afrikaanse Regspraak, relevant tot hierdie studie, ondersoek en bespreek. Die interpretasies en menings van, onder andere, prominente regslui, akademici en belastingpraktisyns word telkens van gebruik gemaak om beginsels te verduidelik of lig op sekere kwessies te werp;
- Gevolgtrekking en aanbevelings.

5.2 Agtergrond en bespreking van die struktuur en werking van die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetgewing

5.2.1 Agtergrond

In Suid-Afrika word inkomstebelasting ingevolge die bepalings van die Inkomstebelastingwet gehef wat uit 112 artikels en 10 bylaes bestaan. Inkomstebelastingwetgewing in Suid-Afrika is vir die eerste keer in 1914 in die vorm van die Inkomste-belastingwet No.28 van 1914 ingestel, wat sy oorsprong in die Australiese New South Wales Act van 1895 gehad het. Sedert die ingebruikneming daarvan in 1914, is daar verskeie wysigings aan en konsolidasies van die wet gemaak (Huxham & Haupt, 2010:6).

Die wet wat tans van krag is, is die Inkomstebelastingwet No.58 van 1962 (soos gewysig) (hierna genoem, “die Wet”) wat bepalings bevat om vyf verskillende tipes belasting te hef. Hierdie belastings is normale belasting, omsetbelasting, skenkingsbelasting, sekondêre belasting op maatskappye en terughoudingsbelasting (Huxham *et al.*, 2010:6). Ten einde die proses te verstaan waarvolgens die aftrekbaarheid van ’n onkoste beoordeel word vir normale belastingdoeleindes ingevolge die Wet, word die struktuur en werking van aftrekkings binne die bepalings van die Wet vervolgens bespreek.

5.2.2 Die struktuur en werking van aftrekkings binne die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet

Belastingpligtiges word in Suid-Afrika op hul belasbare inkomste belas. ’n Stap tydens die bepaling van ‘belasbare inkomste’ is om alle bedrae wat ingevolge die Wet as aftrekkings toegelaat word, van ‘inkomste’ (soos omskryf in artikel 1 van die Wet) af te trek. Die hoofartikels in die Wet wat met aftrekkings handel, is artikels 11 tot 19 en 23. Die meeste aftrekkings word ingevolge die sogenaamde algemene aftrekkingsformule toegelaat. Die formule bestaan uit:

- Artikel 11(a) wat bepaal wat afgetrek mag word (die sogenaamde ‘positiewe toets’);
en
- Artikel 23(g) wat bepaal wat nie afgetrek mag word nie (die sogenaamde ‘negatiewe toets’).

Geen aftrekkings mag egter ingevolge die algemene aftrekkingsformule geëis word tensy die belastingpligtige 'n bedryf beoefen nie (Stiglingh, Koekemoer, van Schalkwyk, Wilcocks, de Swardt & Jordaan, 2010:110).

Die res van die artikels 11 tot 19, uitgesluit artikel 11(a), word in die algemeen na verwys as die spesiale aftrekkings. Die spesiale aftrekkings wat by artikels 11(bA) tot 11(x) en 11A, 11B, 11C en 11D ingesluit is, se bedoeling in die algemeen is om die algemene aftrekkingsformule uit te brei, eerder as om dit te beperk. Daar is nietemin 'n aantal spesiale aftrekkings wat 'n aftrekking beperk. Tensy spesifiek andersins bepaal, is die spesiale aftrekkings ingevolge artikel 11 onderworpe aan die bedryfsvereiste in die inleiding tot artikel 11 wat bepaal dat 'n belastingpligtige 'n bedryf moet beoefen alvorens 'n aftrekking onder artikel 11(a) oorweeg kan word (Huxham *et al.*, 2010:131).

Daar moet ook op gelet word dat artikel 23B bepaal dat waar 'n bedrag vir 'n aftrekking of vermindering ingevolge meer as een bepaling van die Wet kwalifiseer, daar nie toegelaat sal word om daardie bedrag meer as een keer by die berekening van belasbare inkomste in ag te neem nie (tensy die Wet uitdruklik 'n dubbele aftrekking vereis). Die artikel bepaal ook dat geen aftrekking ingevolge artikel 11(a) toegestaan sal word nie indien 'n spesifieke artikel oor die aftrekking handel, selfs al word die aftrekking ingevolge die spesifieke artikel beperk, of indien die aftrekking ingevolge daardie artikel in 'n ander jaar van aanslag toegestaan word (Huxham *et al.*, 2010:132).

Uit die bostaande word daar die afleiding gemaak dat wanneer die aftrekbaarheid van 'n onkoste oorweeg word, word daar per implikasie 'n proses van eliminasië gevolg ten einde die aftrekbaarheid van die onkoste te bepaal. 'n Belastingpligtige moet dus deeglik bewus wees van hierdie proses wat soos volg opgesom kan word:

- Oorweeg enige spesiale aftrekkings wat 'n aftrekking bied vir die spesifieke onkoste;
- Indien geen spesiale aftrekkingsbepaling vir die spesifieke onkoste bestaan nie, oorweeg die algemene aftrekkingsformule vervat in artikel 11(a);
- Laastens moet die bepalings van artikel 23 altyd in ag geneem word. Artikel 23 stel dit duidelik dat 'n aftrekking ten opsigte van sekere items nooit geëis mag word nie. Selfs al is die onkoste ingevolge artikel 11(a) aftrekbaar, verbied artikel 23 sekere spesifieke aftrekkings.

5.2.3 Toepassing van die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet afdelings

Die aftrekbaarheid van franchisefooie binne 'n Suid-Afrikaanse konteks word bepaal deur die bogenoemde proses van eliminasië te volg, met ander woorde ondersoek moet ingestel word of daar *eerstens 'n spesifieke aftrekking* bestaan vir die onderskeie franchisefooie, al dan nie. In die geval waar daar geen spesifieke aftrekkingsbepaling bestaan nie, moet die elemente of kenmerke van die onderskeie franchisefooie opgeweeg word teen die vereistes van die *algemene aftrekkingsformule*. Enige *verbod* op die aftrekbaarheid van franchisefooie moet gevolglik ook oorweeg word.

Na 'n deeglike ondersoek van die Wet kon geen spesifieke aftrekkingsbepaling opgespoor word wat *uitsluitlik* verwys na die *term* franchisefooie en voorsiening maak vir die aftrekking van enigeen van die twee soorte franchisefooie nie. Daar is egter bepalinge geïdentifiseer wat 'n *moontlike* aftrekking kan bied, maar wat nie *spesifiek* na die term "franchisefooie" verwys nie. Verwys na afdeling 5.2.5 vir bespreking van hierdie alternatiewe aftrekkingsmoontlikhede.

Kennis moet egter ook geneem word van die feit dat 'n deeglike bestudering van die Wet geen bepalinge opgelewer het wat die aftrekbaarheid van franchisefooie eksplisiet verbied binne die konteks van hierdie studie nie. Die aftrekbaarheid van die verskillende soorte franchisefooie word vervolgens aan die hand van die algemene aftrekkingsformule bespreek. Vir doeleindes van hierdie ondersoek word die aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooie ingevolge die algemene aftrekkingsformule *eerstens* bespreek, waarna die aftrekbaarheid van die herhalende franchisefooie bespreek word.

Beginsels voortspruitend uit toepaslike Suid-Afrikaanse regspraak word telkens aangehaal ten einde konsepte van die algemene aftrekkingsformule te omskryf of te verduidelik. Menings en interpretasies van prominente regsgeleerdes, akademiese en belastingpraktisyns word telkens gebruik om beginsels of kwessies te verduidelik of op te klaar.

5.2.3.1 *Aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooi ingevolge die algemene aftrekkingsformule*

Die aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooi word aan die hand van die positiewe en negatiewe toetse, soos vervat in artikels 11(a) en 23(g), van die algemene aftrekkingsformule beoordeel. Artikels 11(a) en 23(g) lees onderskeidelik *verbatim* as volg:

11. **Algemene aftrekkings by vasstelling van belasbare inkomste toegestaan.** –
By die vasstelling van die belasbare inkomste deur 'n persoon verkry uit die beoefening van 'n bedryf, word daar as aftrekkings van so 'n persoon se aldus verkreeë inkomste toegelaat –
- (a) onkoste en verliese werklik aangegaan of gely by die voortbrenging van die inkomste, mits sodanige onkoste en verliese nie van 'n kapitale aard is nie;
23. **Aftrekkings nie by vasstelling van belasbare inkomste toegestaan nie.** –
Aftrekkings vind in geen geval ten opsigte van die volgende aangeleenthede plaas nie, teweete –
- (g) geld geëis as 'n aftrekking van inkomste uit 'n bedryf verkry, vir sover die geld nie vir bedryfsdoeleindes bestee of uitgegee is nie;

Die algemene aftrekkingsformule kan dus in die volgende komponente opgedeel word; al die onderstaande komponente moet teenwoordig wees alvorens 'n aftrekking ingevolge die algemene aftrekkingsformule geëis mag word:

- (1) onkoste en verliese;
- (2) werklik aangegaan of gely;
- (3) gedurende die jaar van aanslag;
- (4) by die voortbrenging van inkomste;
- (5) nie van 'n kapitale aard nie;
- (6) geheel en al of gedeeltelik vir bedryfsdoeleindes bestee of uitgegee.

Die verskillende komponente word vervolgens individueel bespreek. 'n Beoordeling van die aanvangsfranchisefooi aan die hand van die vereistes van die betrokke komponent word telkens gedoen ten einde te bepaal of die fooi aftrekbaar is ingevolge artikel 11(a).

'Onkoste en verliese'

Die Wet verwys na beide onkoste en verliese. Of daar in der waarheid enige verskil tussen die twee terme is, is nie duidelik nie, alhoewel daar wel verwys is na 'n moontlike verskil in die hofsaak *Joffe & Co (Pty) Ltd v CIR (1946 AD)* ('Joffe'), waar die hof van mening was dat 'verliese' verskeie betekenisse gehad het en dat dit nie duidelik was dat hulle enigiets anders as onkoste beteken nie, alhoewel verliese moontlike onkoste van 'n *onwillekeurige* aard was (Huxham *et al.*, 2010:102). Huxham *et al* (2010:102) is van mening dat indien daar 'n verskil tussen onkoste en verliese is, blyk dit in elk geval nie 'n wesenlike verskil te maak nie. Voorts verwys onkoste en verliese nie net na kontantuitvloei nie, maar ook na verpligtinge wat op enige manier vereffen kan word as dit 'n bepaalbare geldwaarde het.

Dit word aan die hand gedoen dat die betaling van die aanvangsfranchisefooie vir doeleindes van artikel 11(a) 'n onkoste verteenwoordig. Dit is 'n uitvloei van die franchisehouer se kontant (met ander woorde dit lei tot 'n afname van die franchisehouer se bates). Die 'onkoste en verliese' – komponent van artikel 11(a) word gevolglik aan voldoen.

'werklik aangegaan of gely'

Die woorde van artikel 11(a) is slegs 'werklik aangegaan of gely' en nie 'noodsaaklikerwys aangegaan' nie. Hieruit volg dat die gebruik van die woorde 'werklik aangegaan' in plaas van 'noodsaaklikerwys aangegaan' die omvang van aftrekbare onkoste verbreed (Stiglingh *et al.*, 2010:113). In die hofsaak *Port Elizabeth Electric Tramway Co Ltd v CIR (1936 CPD)* ('PE Tramway'), is bevind dat, al is 'n onkoste nie 'noodsaaklik' nie, dit inderdaad aangegaan is en daarom aftrekbaar is. Die woord 'aangegaan' beteken nie bloot 'betaal' nie. Solank daar 'n verpligting bestaan om 'n onkoste te betaal, is dit aftrekbaar. Indien daar nie 'n uitdruklike en absolute verpligting is om 'n bedrag te betaal nie, is 'n onkoste nie 'werklik aangegaan' nie. Hierdie beginsel het voortgespruit uit die hofsake *Caltex Oil (SA) Ltd v SIR (1975 A)* ('Caltex') en *Nasionale Pers BPK v KBI (1986 A)* ('Nasionale Pers').

Die *betaling* van die aanvangsfranchisefooie laat die fooie outomaties kwalifiseer as 'werklik aangegaan'. Daar is in ieder geval 'n absolute verpligting op die franchisehouer ingevolge

die franchise-ooreenkoms om die betaling te maak. Die betaling van die fooi is noodsaaklik ten einde 'n franchise besigheid te kan bedryf. Die fooi voldoen dus aan die 'werklik aangegaan of gely' – komponent van artikel 11(a).

'gedurende die jaar van aanslag'

Die algemene reël is dat geen onkoste wat in 'n spesifieke jaar van aanslag aangegaan is, in daaropvolgende jare van aanslag afgetrek mag word nie (Stiglingh *et al.*, 2010:115). Alhoewel artikel 11(a) dit nie spesifiek vereis nie, het die hof in *Concentra (Pty) Ltd v CIR (1942 CPD)* ('Concentra') beslis dat aftrekbare onkoste tot onkoste wat *in* die jaar van aanslag aangegaan word, beperk word. Dit kan nie na 'n daaropvolgende jaar oorgedra word of na voorafgaande jare teruggedra word nie, selfs al hou dit behoorlik verband met inkomste in daardie spesifiek jare voortgebring. Hierdie reël is egter onderworpe aan die bepaling van artikel 23H wat in sekere omstandighede 'n aftrekking van 'n onkoste wat in 'n vorige jaar van aanslag aangegaan is, toelaat.

Dit volg dus uit die bostaande dat, vir die aanvangsfranchisefooie om aftrekbaar te wees ingevolge artikel 11(a) moet dit, onder andere, in die spesifieke jaar van aanslag waarin dit aangegaan word, as aftrekking geëis word en kan dit voorts nie in enige ander jaar van aanslag geëis word nie. Dit word aan die hand gedoen dat dit van 'n franchisehouer redelikerwys verwag sal word om aan hierdie vereiste te voldoen met die gevolg dat die fooi ook die 'gedurende die jaar van aanslag' – komponent se vereistes sal bevredig.

'by die voortbrenging van inkomste'

Om te kwalifiseer as 'n aftrekking teen inkomste, moet onkoste en verliese werklik aangegaan word by die voortbrenging van inkomste. Die 'inkomste' waarna verwys word, is inkomste (soos in artikel 1 van die Wet omskryf), naamlik die bruto inkomste minus die vrygestelde inkomste van 'n belastingpligtige. Dieselfde resultaat word deur artikel 23(f) bereik. Artikel 23(f) verbied die aftrekking van onkoste aangegaan ten opsigte van enige bedrae ontvang wat nie by die begrip 'inkomste' soos in artikel 1 omskryf, ingesluit word nie (Stiglingh *et al.*, 2010:116).

Volgens Huxham *et al.* (2010:106) is hierdie komponent, buiten die 'kapitaal van aard'-komponent, die vereiste van artikel 11(a) wat die meeste probleme oplewer.

Nieteenstaande dat die artikel verwys na onkoste werklik aangegaan in die voortbrenging van inkomste, is dit duidelik dat onkoste opsig self nie inkomste voortbring nie. Gewoonlik is dit die *handeling* wat inkomste voortbring en is die onkoste wat sodoende aangegaan word bloot 'n gevolg van sodanige handeling. Die onkoste verbode aan die handeling is dan onkoste aangegaan by die voortbrenging van inkomste (Huxham *et al.*, 2010:106).

Die toonaangewende hofsaak wat gebruik word om hierdie skakeling tussen die onkoste en die handeling wat die inkomste voortbring te identifiseer, is PE Tramway waar die hof tot die gevolgtrekking gekom het dat die handeling eerstens geïdentifiseer moet word, waarna besluit moet word of dit uitgevoer is met die doel om inkomste voort te bring. Tweedens moet die onkoste wat die belastingpligtige wou aftrek, nou verwant wees aan die uitvoering van 'n handeling wat as sodanig geïdentifiseer is (Huxham *et al.*, 2010:106). Daar moet gevolglik 'n kousale verwantskap wees tussen die onkoste en die handeling wat die inkomste genereer.

Die hofsaak *Sub-Nigel Ltd v CIR 1948 (4) SA 580 (A) (15 SATC 380)* ('Sub-Nigel') word deur verskeie regsleerders, akademici en belastingpraktisyns as 'n gesaghebbende saak beskou. Die saak stel die beginsel daar dat vir 'n onkoste om aftrekbaar te wees gedurende 'n jaar van aanslag, dit nie noodsaaklik is om aan te toon dat dit 'n uitwerking op die voortbrenging van inkomste in die betrokke jaar sal hê nie. Geen kousale verband tussen die onkoste en inkomste gegeneer *in daardie jaar* van aanslag, hoef bewys te word nie. Die belangrike element wat egter teenwoordig moet wees, is dat die onkoste aangegaan moet word met die *oogmerk om inkomste voort te bring* (Zulman, Stretch & Silke, 2009). Die hof het al vroeër in die Joffe-saak melding gemaak van die bogenoemde beginsel op bladsy 357 :

"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 purposes of earning the profits."

Uit die bostaande blyk dit duidelik dat die doel waarmee die onkoste aangegaan word van kardinale belang is in die vasstelling of die onkoste aangegaan is by die voortbrenging van inkomste. Die toepassing van die beginsel is bevestig in 'n latere hofsaak *CIR v Allied Building Society 1963 (4) SA 1 (A) (25 SATC 343)* ('Allied') waar die hof dit onomwonde gestel het dat die hof nie gemoeid was of die spesifieke onkoste enige inkomste

gegeneer het nie, maar wel of die onkoste aangegaan is met die *doelwit* om inkomste te genereer (Zulman *et al.*, 2009).

Met inagneming van die bogenoemde beginsels wat deur die howe gebruik word om 'n onkoste te beoordeel ingevolge die 'by die voortbrenging van inkomste'-komponent, kan die volgende gevolgtrekkings gemaak word ten opsigte van die aanvangsfranchisefooi:

- Die fooi word aangegaan met die doel om aan die franchisehouer die geleentheid te bied om inkomste te verdien in die vorm van brandstof- en handelsvoorraad - verkope. In die afwesigheid van die betaling van hierdie fooi is daar geen moontlikheid van enige inkomste nie. Daar bestaan dus 'n noue verwantskap tussen die betaling van die fooi en die handeling wat die inkomste genereer, naamlik die besigheidsaktiwiteite van 'n vulstasie;
- In die geval van die aanvangsfranchisefooi is dit ook duidelik dat dit wel inkomste sal voortbring aangesien die waarskynlikheid baie hoog is dat brandstof - en handelsvoorraadverkope sal realiseer sodra die franchise aktief is. Alhoewel dit volgens die Sub-Nigel hofsak nie noodsaaklik is dat die fooi wel inkomste moet voortbring nie, word dit aan die hand gedoen dat die fooi aangegaan word beide met die doel om inkomste voort te bring en in werklikheid toekomstige inkomste behoort te genereer.

Gevolglik voldoen die aanvangsfranchisefooi aan die vereistes van die 'by die voortbrenging van inkomste'-komponent van die algemene aftrekkingsformule. Die tweede laaste komponent, 'nie van 'n kapitale aard nie' word vervolgens bespreek. Hierdie komponent het verskeie hofsake tot gevolg gehad weens die kontensieuse aard daarvan.

'nie van 'n kapitale aard nie'

Alhoewel die algemene aftrekkingsformule vereis dat 'n onkoste nie van 'n kapitale aard mag wees nie, word die begrip 'kapitaal van aard' nie in die Wet omskryf nie. Dit word dus oorgelaat aan die howe om die onderskeid te tref tussen die inkomste en kapitale aard van 'n onkoste.

Dit is dikwels moeilik om te onderskei tussen 'n 'kapitaal' en 'nie-kapitaal' van aard onkoste. Alhoewel daar 'n magdom hofsake oor hierdie kwessie was, is dit onmoontlik om 'n universele toets vir alle situasies te formuleer (*Rand Mines (Mining & Services) Ltd v*

CIR 59 SATC 85) ('Rand Mines'). De Koker (2008) beaam hierdie feit deur aan te voer dat daar 'n gebrek aan 'n bevredigende 'lakmoes'-toets bestaan om die aard van 'n onkoste te bepaal. Die feite van elke saak en scenario asook die doel waarmee die onkoste aangegaan word, moet telkens ondersoek word om die onderskeid te kan tref (De Koker, 2008). In Suid-Afrika word daar hoofsaaklik gebruik gemaak van die sogenaamde 'inkomste-generende struktuur'-toets geformuleer deur regter Watermeyer CJ in die hofsaak *New State Areas Ltd v CIR 1946 AD 610 (14 SATC 155)* ('New State Areas') op bladsye 163 tot 164:

'[In] a literal sense expenditure and losses do not produce income. Save in the case of the leasing or the loan of capital in some form or other, income is produced by work or service or activities or operations and as a rule expenditure is attendant upon the performance of such operation sometimes necessarily, sometimes not. Expenditure may also occur in the acquisition by the taxpayer of the means of production, the property, plant, tools, etc, which he uses in the performance of his income-earning operations and not only for their acquisition but for their expansion and improvement. Both these forms of expenditure can be described as expenditure in the production of income but the former is, as a rule, current or revenue expenditure, and the latter, is as a rule, expenditure of a capital nature. As to the latter the distinction must be remembered between floating or circulating and fixed capital. When the capital employed in a business is frequently changing its form from money to goods and vice versa (for example, the purchase and sale of stock by a merchant or the purchase of raw material by a manufacturer for the purpose of conversion to a manufactured article) and this is done for the purpose of making a profit, then the capital employed is floating capital. The expenditure of a capital nature, the deduction of which is prohibited under s11(2) (tans artikel 11(a)), is expenditure of a fixed capital nature, not expenditure of a floating capital nature, because expenditure which constitutes the use of floating capital for the purpose of earning a profit, such as the purchase of stock-in-trade, must necessarily be deducted from the proceeds of the sale of stock-in-trade in order to arrive at the taxable income derived by the taxpayer from that trade. The problem which arises when deductions are claimed is therefore usually whether the expenditure in question should properly be regarded as part of the cost of performing the income-earning operations or as part of the cost of establishing or improving or adding to the income-earning plant or machinery.'

’n Formulering van die bostaande toets deur Clegg en Stretch (2008) kom daarop neer dat dit essensieel vasgestel moet word of die onkoste onder bespreking beskou kan word as deel van die koste om die inkomste-genererende struktuur te bedryf of deel van koste om die inkomste-genererende struktuur of kapasiteit daar te stel, te vestig, te verbeter of daartoe by te voeg. Onkoste sal van ’n inkomste aard wees indien dit só nou verwant is aan die belastingpligtige se inkomste-genererende bedrywighede dat dit as ’n integrale deel van daardie bedrywighede beskou word. Onkoste sal van ’n kapitale aard wees indien dit verwant is aan die inkomste-genererende struktuur wat die belastingpligtige in staat stel om inkomste te genereer. Onkoste aangegaan om die vermoë van die belastingpligtige te verhoog om inkomste in die toekoms oor ’n gegewe tydperk te genereer, is kapitaal van aard, terwyl onkoste verwant aan die dag-tot-dag bedrywighede waardeur hy winste genereer, van ’n inkomste aard is. Hierdie formulering van die ‘inkomste-genererende struktuur’ – toets word ondersteun deur die interpretasie daarvan deur regter Innes in *CIR v George Forest Timber Company Ltd (1924 AD)* (‘George Forest’) op bladsy 525 van die saak:

‘There is a great difference between money spent in creating or acquiring a source of profit and money spent in working it. The one is capital, the other is not...The reason is plain: In the one case it is spent to enable the concern to yield profits in the future. In the other, it is spent in working the concern for the present production of profit.’

Clegg en Stretch (2008) voer verder aan dat dit noodsaaklik is om die doel waarmee die onkoste aangegaan is en hoe nou dit verwant is aan die kapitaalstruktuur van die besigheid, of alternatiewelik die wins-genererende aktiwiteite, vas te stel. Daar is ook ander ‘toetse’ gebaseer op beslissings van die Verenigde Koninkryk howe wat al deur Suid-Afrikaanse howe as nuttige hulpmiddels beskou is in die hantering van die kapitaal van aard kwessie, maar dit kan slegs as hulpmiddels beskou word wanneer die doel en verwantskap van onkoste aan die kapitaalstruktuur of inkomste aktiwiteite beoordeel word. Die resultate van hierdie toetse kan as bydraende faktore beskou word, maar sal opsig self nie as deurslaggewende faktore deur die howe beskou word nie. Die toetse word as volg opgesom deur Clegg en Stretch (2008):

- (a) Die aard van onkoste kan bepaal word deur ondersoek in te stel of die onkoste ‘vir-eens-en-vir-altyd’ (‘once-and-for-all’) spandeer word en of dit waarskynlik herhaal sal word;

(b) Die toets in (a) is nie werklik 'n nuttige een nie en het gely tot die navraag of onkoste aangegaan word met die doel om 'n bate of voordeel van 'n blywende aard tot stand te bring. Vir so ver as wat daar nie 'n blywende voordeel veroorsaak is deur die onkoste, kan dit geïmpliseer word dat die onkoste nou verwant is aan die verbetering van die belastingpligtige se kapitaalstruktuur en vermoë om toekomstige winste te genereer. Die aard van hierdie toets bring mee dat onkoste van 'n kapitale aard nie noodwendig 'n tasbare bate tot stand hoef te bring nie.

Die leemte van die 'blywende voordeel' toets is dat dit 'n graderingstoets is. Met ander woorde, hoe lank 'n bate of voordeel moet bestaan voordat die onkoste verwant daaraan geklassifiseer kan word as kapitaal van aard, hang af van die spesifieke feite van elke saak. Alternatiewelik word die skepping van tasbare sowel as ontasbare bates dikwels beskou as 'n duidelike aanwyser van 'n kapitaal van aard onkoste. Om te bepaal of 'n onkoste 'n blywende voordeel skep, is dit al bevind (*obiter*) dat indien die periode van die voordeel nie langer as 'n enkele rekeningkundige periode van die persoon wat die onkoste aangaan strek nie, is dit nie blywend op dieselfde wyse as wat vaste kapitaal blywend is nie. Per implikasie beteken dit dat onkoste waarvan die voordeel wat daaruit voortspruit oor twee of meer sodanige periodes strek, waarskynlik kapitaal van aard is. Hierdie siening is deur die hof gehuldig in die hofsak *C: SARS v BP SA (Pty) Ltd (2006) 68 SATC 229* ('BP SA').

Uit die bostaande wil dit dus voorkom of die Suid-Afrikaanse howe primêr op die 'inkomste-genererende'-toets sal steun wanneer die aard van 'n onkoste bepaal moet word. Die sogenaamde 'eens-en-vir-altyd'-toets en 'blywende voordeel'-toets kan as hulpmiddels gebruik word, waarvan die resultate as bydraende faktore, maar nie deurslaggewende faktore, in ag geneem kan word. Dit moet ook altyd in gedagte gehou word dat wat in een belastingpligtige se hande 'n onkoste van 'n kapitale aard mag wees, 'n onkoste van 'n inkomste aard in 'n ander belastingpligtige se hande kan wees. Dit benadruk die beginsel dat elke saak op grond van sy eie unieke feite beoordeel moet word (Clegg & Stretch, 2008).

Ter aansluiting by die bogenoemde beginsel is dit van kardinale belang om in gedagte te hou dat die klassifikasie van 'n item as belasbaar of nie-belasbaar in die hande van die ontvanger daarvan, nie outomaties bepaal of dieselfde item in die hande van die betaler aftrekbaar is of nie. Die klassifikasie van die item in die hande van die onderskeie partye

is onafhanklik van mekaar en moet apart oorweeg word. Met ander woorde, indien die ontvangste van die aanvangsfranchisefooi in die hande van die franchisegewer belasbaar is, dit nie noodwendig daarop dui dat die aanvangsfranchisefooi in die hande van die franchisehouer aftrekbaar is nie. Die kapitaal of inkomste aard van die aanvangsfranchisefooi word vervolgens aan die hand van die drie toetse bespreek.

Die 'inkomste-genererende struktuur'-toets

Die aanvangsfranchisefooi word aangegaan met die doel om aan die franchisehouer die toegang, of reg, te gee om as 'n spesifieke franchise besigheid te kan doen. Met ander woorde die betaling van die fooi plaas die belastingpligtige in die posisie om 'n bedryf as 'n franchisehouer te kan beoefen en toe te tree tot die petroleum kleinhandel industrie. In die afwesigheid van hierdie fooi is geen besigheid of bedryf moontlik nie. Dit dui daarop dat die aanvangsfranchisefooi die struktuur of bron waarmee die franchisehouer inkomste wil genereer daarstel en tot stand bring. Die fooi word voorts *nie* aangegaan om die franchise te *bedryf nie* en vorm nie deel van die onkoste om die dag-tot-dag aktiwiteite waarmee inkomste genereer word, te onderhou of bestuur nie.

Teen die agtergrond van die George Forest hofsak kan daar voorts geargumenteer word dat die betaling van die aanvangsfranchisefooi 'n bron van wins vir die franchisehouer skep met die gevolg dat die fooi kapitaal van aard is. Die fooi word in effek 'belê' om in die toekoms wins te lewer.

Uit die bostaande blyk dit duidelik te wees dat die aanvangsfranchisefooi ingevolge die 'inkomste-genererende struktuur'-toets, soos geformuleer in die New State Areas hofsak, as kapitaal van aard beskou behoort te word. Hieruit volg dat die aanvangsfranchisefooi nie aftrekbaar sal wees ingevolge die algemene aftrekkingsformule wanneer die 'inkomste-genererende struktuur'-toets gebruik word nie. Hierdie toets word as die toonaangewende toets deur Suid-Afrikaanse howe gebruik. Die volgende twee toetse onder bespreking word as bykomstige hulpmiddels beskou.

Die 'eens-en-vir-altyd'-toets

Die 'eens-en-vir-altyd'-toets het sy oorsprong in 'n Verenigde Koninkryk hofsak, *Vallambrosa Rubber Co Ltd v Farmer (1910) 5 TC 529* ('Vallambrosa'), waar Lord Dunedin

voorgestel het dat “onkoste van ’n kapitale aard, iets is wat *eens en vir altyd* spandeer word, terwyl onkoste van ’n inkomste aard iets is wat elke jaar spandeer gaan word.” Lord Dunedin het dit egter beklemtoon dat hierdie “toets” nie ’n absolute, finale of deurslaggewende toets is nie. Rowlatt J het in *Ounsworth v Vickers Ltd. (1915) 3 KB 267* (‘Ounsworth’), aangedui dat die woorde “elke jaar” nie letterlik opgeneem moet word nie, maar eerder verwys na “onkoste wat aangegaan is om ’n *herhalende vraag* te bevredig teenoor onkoste wat aangegaan is eens en vir altyd”.

Die aanvangsfranchisefooi word by die aanvang van die franchise-ooreenkoms aangegaan. Binne die konteks van die franchise-ooreenkoms is die betaling van die fooi eenmalig en geldig vir die volle duur van die ooreenkoms wat gewoonlik oor ’n periode van vier tot ses jaar strek. In die lig hiervan kan daar geargumenteer word dat die fooi (vir doeleindes van die franchise-ooreenkoms) “eens en vir altyd” spandeer is. Dit blyk dus dat die aanvangsfranchisefooi aan die vereistes van die eng “eens-en-vir-altyd” toets voldoen en dus na alle waarskynlikheid as kapitaal van aard beskou sal word op grond van hierdie toets. Hieruit volg dat die aanvangsfranchisefooi nie aftrekbaar sal wees ingevolge die algemene aftrekkingsformule soos vervat in artikel 11(a) nie.

Die ‘eens-en-vir-altyd’-toets word deur verskeie akademici en belastingkundiges, onder andere Clegg en Stretch (2008) en De Koker (2008), as ’n onverfynde toets beskou wat nie dikwels deur die howe gebruik word nie. Soos vroeër genoem word die resultate van hierdie toets as faktore ter oorweging beskou, maar nie as deurslaggewende faktore nie.

Die ‘blywende voordeel’-toets

In die Verenigde Koninkryk hofsak *British Insulated and Helsby Cables v Atherton (1910) 5 TC 529* (‘British Insulated’) was die hof van mening dat ’n onkoste kapitaal van aard is indien dit ’n bate met ’n “blywende voordeel” tot stand bring. Burggraaf Cave het die toets as volg geformuleer:

“When an expenditure is made, not only once and for all, but with a view to bringing into existence an asset for an advantage for the enduring benefit of a trade...there is very good reason (in the absence of special circumstances leading to an opposite conclusion) for treating such an expenditure as properly attributable not to revenue but to capital.”

Uit die bostaande stelling kan dus afgelei word dat volgens hierdie toets 'n onkoste kapitaal van aard is indien dit 'n bate tot stand bring wat 'n blywende voordeel vir die belastingpligtige daarstel, met ander woorde die voordeel (inkomste wat daaruit genereer word) moet genoegsaam blywend van aard wees. Stiglingh *et al.* (2010:118) voer aan dat die vraag gevra moet word hoe lank 'n bate of voordeel moet bly voortbestaan om as 'n kapitale bate beskou te word. Die feit dat 'n bate slegs vir 'n kort tydperk sal bly bestaan, ondersteun die standpunt dat die betaling vir so 'n bate of reg van 'n inkomste-aard is en daarom as 'n aftrekking ingevolge artikel 11(a) kan kwalifiseer.

Aan die ander kant, wanneer 'n reg vir 'n aansienlike tydperk verkry word, sal dit 'n blywende voordeel uitmaak. Dit was die geval in ITC 1036 (1964) (waar 'n reg vir drie jaar met die reg op hernuwing vir 'n verdere twee jaar toegestaan is). Hierdie soort onkoste sal dus nie ingevolge artikel 11(a) vir aftrekking kwalifiseer nie.

Die mate van langdurigheid van die bate of reg is 'n feitevraag en elke geval moet op sy eie meriete beoordeel word (Stiglingh *et al.*, 2010:118). Woellner *et al.* (2004:722) voer aan dat die “blywende voordeel” toets nie té letterlik opgeneem moet word nie en dat die term “blywend” nie “oneindigend” beteken nie – die feit dat onkoste van tyd tot tyd weer aangegaan moet word beteken nie noodwendig dat die belastingpligtige nie 'n blywende voordeel bekom het nie.

Wanneer die aard van die aanvangsfranchisefooi opgeweeg word teen die “blywende voordeel” toets, kan die gevolgtrekking gemaak word dat dit kapitaal van aard is. Die aanvangsfranchisefooi is 'n betaling vir die reg om as 'n spesifieke franchise besigheid te kan doen of alternatiewelik 'n betaling vir die gebruik van die reg. Hieruit volg dat daar 'n bate vir die franchisehouer tot stand kom in die vorm van 'n reg. Hierdie reg gee toegang tot sekere voordele naamlik inkomste in die vorm van brandstof- en handelsvoorraadverkope, die gebruik van die franchisegewer se handelsnaam- en merk, handelsgeheime en inligtingstelsels asook enige klandisiewaarde wat daarmee gepaardgaan.

Hierdie voordele word geniet oor die termyn van die franchise-ooreenkoms wat gewoonlik oor 'n tydperk van vier tot ses jaar strek. Alhoewel hierdie voordeel nie “oneindigend” is nie, kan daar met redelike gerusstelling aanvaar word dat vir die termyn van die franchise ooreenkoms, hierdie voordele van 'n “blywende” aard is. Met ander woorde binne die konteks van die franchise-ooreenkoms word die voordele as blywend beskou.

Voorts moet daarop gelet word dat 'n onkoste steeds kapitaal van aard kan wees *al bring dit nie 'n verandering in die belastingpligtige se vaste kapitaalbate of 'n vaste bate van 'n oneindigende aard tot stand nie*. Per implikasie kan daar dus afgelei word dat 'n onkoste nie noodwendig 'n vaste bate tot gevolg hoef te hê nie, maar ook 'n ontasbare bate tot stand kan bring en steeds onder hierdie toets as kapitaal van aard beskou sal word, mits die onkoste *voordele* van 'n blywende aard tot stand bring.

Gevolgtrekking

Gegewe die resultate van die drie toetse, kan die aanvangsfranchisefooi dus, opsommenderwys, as volg ontleed word:

- Die *doel* van die fooi is om die *inkomste genererende struktuur* van die belastingpligtige daar te stel naamlik die franchise besigheid en alle voordele wat daaraan gekoppel is – 'inkomste-genererende struktuur'-toets.
- Die *vorm* van die fooi is dié van 'n *eenmalige, nie-terugbetaalbare enkelbedrag* – 'eens-en-vir-altyd'-toets; en
- Die *effek* daarvan is dat dit die belastingpligtige in 'n posisie plaas om vir 'n relatief lang tydperk (binne die franchise konteks) 'n voordeel te geniet in die vorm van brandstof- en handelsvoorraadverkope. Dit blyk 'n bate, alhoewel ontasbaar, van 'n *blywende aard* te wees – 'blywende voordeel'-toets.

Ten slotte, aangesien die aanvangsfranchisefooi na alle waarskynlikheid as kapitaal van aard beskou sal word en nie aftrekbaar behoort te wees ingevolge die algemene aftrekkingsformule 11(a) nie, moet alternatiewe aftrekkings daarvoor oorweeg word. Daar moet op gelet word dat al is 'n sekere onkoste van 'n kapitale aard dit nie noodwendig beteken dat dit geensins aftrekbaar is nie. Daar bestaan verskeie bepalings in die Wet wat aftrekkings bied vir kapitale onkoste. Meeste van hierdie aftrekkings is in die vorm van kapitaaltoelaes waar die kapitaal onkoste amortiseer word en word gevind in artikels 11(e), 11(o), 12, 12B, 12C en 13. Verwys na afdeling 5.2.5 vir verdere bespreking van hierdie tipe kapitaal onkoste en oorweging van kapitaaltoelaes as aftrekking vir die aanvangsfranchisefooi. Voorts word sekere kapitaal onkoste as aftrekkings toegelaat by die vasstelling van kapitaalwins vir doeleindes van kapitaalwinsbelasting (sien afdeling 5.2.4 vir bespreking van die kapitaalwinsbelastingimplikasies van franchisefooie). Die

laaste komponent, naamlik die bedryfsvereiste, word volledigheidshalwe vervolgens bespreek.

‘geheel en al of gedeeltelik vir bedryfsdoeleindes bestee of uitgegee’

In teenstelling met die voorafgaande twee komponente, blyk die laaste komponent van artikel 11(a) geen probleme op te lewer ten opsigte van die toepassing daarvan nie. Die aanvangsfranchisefooi word aangegaan vir bedryfsdoeleindes naamlik die beoefening van ’n franchise besigheid. Sonder hierdie fooi is geen bedryf moontlik nie. Dit word dus aan die hand gedoen dat die aanvangsfranchisefooi aan die vereistes van die ‘geheel en al of gedeeltelik vir bedryfsdoeleindes bestee of uitgegee’ – komponent van artikel 11(a) voldoen.

Aangesien die aanvangsfranchisefooi egter aan al die komponente van die aftrekkingsformule moet voldoen ten einde te kwalifiseer as ’n aftrekking, veroorsaak die feit dat die fooi blyk van ’n kapitale aard te wees, dat die fooi nie aftrekbaar sal wees ingevolge artikel 11(a) nie. Weens die feit dat die vereistes van die algemene aftrekkingsformule in detail bespreek is, word die aftrekbaarheid van die herhalende franchisefooi vervolgens kortliks oorweeg met betrekking tot die formule.

5.2.3.2 Aftrekbaarheid van die herhalende franchisefooi ingevolge die algemene aftrekkingsformule

Die herhalende franchisefooi word op ’n deurlopende basis oor die tydperk van die franchise-ooreenkoms betaal. Die betalings van die herhalende franchisefooi deur die franchisehouer word beskou as soortgelyk aan die betalings wat ’n persoon maak as huurder vir die regte wat hy as huurder bekom, aangesien die fooi ’n voortdurende vergoeding vir die gebruik van, onder andere, die franchisegawer se stelsels, handelsnaam en toerusting is (Huxham & Haupt, 2010:111). Hierdie betalings word gevolglik gemaak in die beoefening van die franchisehouer se bedryf en daar kan ook verder argumenteer word dat die betalings gemaak word met die bedoeling om belasbare inkomste te verdien. In die afwesigheid van hierdie betalings kan die franchisehouer geen verdere brandstof- of handelsvoorraadverkope realiseer nie. Die gelykstelling van die herhalend franchisefooi met ’n gewone huurbetaling word ondersteun deur die uitspraak deur Davis J. in die belastinghofspraak ITC 1764 66 SATC 93 op bladsy 115 van die saak:

“it is a trite proposition of law that a contract of lease is a reciprocal, bilateral agreement between one party, the landlord and another, the tenant in terms of which the landlord is bound to give the tenant temporary use and enjoyment of a thing wholly, or in part in return for the payment of monetary remuneration by the tenant, being rent. Rent in turn is the sum of money payable as compensation for the use and enjoyment of the property so leased. This expenditure was an essential part of the business of the appellant; it was the only way in which it could sell its products and the expenditure incurred thereby was deductible.”

Beide die herhalende franchisefooi en huurbetaling is 'n betaling wat kwalifiseer as 'n teenprestasie vir die *gebruik* van die franchisegewer en verhuurder se eiendom, waarsonder die franchisehouer en huurder geen inkomste kan genereer nie. Die betaling van die fooi kwalifiseer gevolglik as 'n *onkoste werklik aangegaan by die voortbrenging van inkomste gedurende 'n jaar van aanslag vir doeleindes van die franchisehouer se bedryf*. Komponente (1) – (4) en (6) van die algemene aftrekkingsformule (soos uiteengesit op bladsy 77) word dus aan voldoen. Die enigste oorblywende komponent van artikel 11(a) wat oorweeg moet word, is of die herhalende fooi kapitaal of inkomste van aard is (komponent (5)). Beoordeling van die herhalende franchisefooie aan die hand van die drie kapitaal toetse lewer die volgende resultate op:

Die fooi behoort na alle waarskynlikheid nie deur die Suid-Afrikaanse howe na toepassing van die sogenaamde “kapitaal” toetse as kapitaal van aard beskou te word nie, vanweë die resultate van die toetse:

- die fooi word aangegaan in die *bedryf* van die franchise met ander woorde dit word aangegaan om die inkomstegenererende struktuur (die franchise) te bedryf en nie om die franchise te skep of daar te stel nie – toepassing van die ‘inkomstegenererende struktuur’- toets.
- die herhalende fooi word nie vir eens en altyd spandeer nie, maar wel op 'n deurlopende basis – die fooi slaag dus nie die ‘eens-en-vir-altyd’ toets nie;
- die betaling van die fooi bring geen blywende voordeel, soos bedoel deur die ‘blywende voordeel’-toets tot stand nie.

Voorts verbied geen bepaling in die Wet spesifiek die aftrekking van die herhalende franchisefooi binne die konteks van hierdie studie nie. Die herhalende franchisefooi

voldoen dus aan die positiewe toets van die algemene aftrekkingsformule en word voorts ook nie gediskwalifiseer as aftrekking deur die negatiewe toets van die algemene aftrekkingsformule nie.

Die herhalende franchisefooi behoort dus aftrekbaar te wees in die hande van die franchisehouer ingevolge die algemene aftrekkingsformule soos vervat in artikel 11(a) en 23(g) van die Wet. Aangesien die herhalende fooi nie van 'n kapitale aard is nie, is daar geen kapitaalwinsbelastingimplikasies wat vir hierdie fooi oorweeg behoort te word binne 'n Suid-Afrikaanse konteks nie.

5.2.4 Moontlike Kapitaalwinsbelastingimplikasies vir die aanvangsfranchisefooi

Indien aanvaar word dat die aanvangsfranchisefooi 'n onkoste van 'n kapitale aard is, moet enige moontlike kapitaalwinsbelastingimplikasies wat vir die franchisehouer daaruit mag voortspruit, oorweeg word. Ingevolge artikel 26A van die Wet word 'n belasbare kapitaalwins ingesluit by 'n persoon se belasbare inkomste.

Die vasstelling van die kapitaalwins wat ingesluit moet word, word behandel in die Agste Bylae van die Wet. Verskeie reëls bestaan vir die hantering en berekening van hierdie kapitaalwins. 'n Volledige, gedetailleerde bespreking van hierdie reëls val egter buite die omvang en bestek van hierdie studie en daarom word slegs 'n tersaaklike bespreking gevoer.

Die Agste Bylae bevat vier kern omskrywings naamlik dié van 'n *bate*, *beskikking*, *basiskoste* en *opbrengs*. Kapitaalwinsbelasting is van toepassing op die bates van 'n persoon waaroor beskik word op of na 1 Oktober 2001, ongeag daarvan of die persoon die bates voor of na daardie datum verkry het (Bretteny & Strauss, 2009:4).

Ten einde die kapitaalwins of –verlies vir kapitaalwinsbelasting-doeleindes te bereken, moet die bogenoemde vier elemente teenwoordig wees:

- (1) Daar moet 'n *bate* wees.
- (2) Daar moet gedurende die jaar van aanslag 'n *beskikking* van die *bate* plaasvind. Dit is die gebeurtenis wat aanleiding gee tot die kapitaalwinsbelasting-berekening en sluit geagte beskikkings in.

- (3) Die *basiskoste* van die bate moet bereken word. Die basiskoste van die bate sluit in verkrygingskoste, verbeteringskoste en direkte koste in verband met die verkryging en beskikking van die bate.
- (4) Die *opbrengs* met beskikking van die bate, moet bereken word. Gewoonlik is dit die verkoopsprys van die bate.

Met die aangaan van die aanvangsfranchisefooi is daar geen onmiddellike kapitaalwins of –verlies berekening nodig nie aangesien elemente (2) en (4) ontbreek. Paragraawe 11 en 12 van die Agste Bylae omskryf die begrip ‘beskikking’ en lys ’n aantal ‘geagte beskikkings’. ’n Noukeurige ondersoek van hierdie twee paragraawe bevestig dat die betaling van die aanvangsfranchisefooi nie ’n beskikking soos bedoel deur die Agste Bylae verteenwoordig nie.

Ingevolge paragraaf 35(1) van die Agste Bylae is ‘opbrengs’ gelyk aan die totale bedrag *in verband met die beskikking* in ’n spesifieke jaar van aanslag aan ’n persoon toegeval. Hieruit volg dat daar met die aangaan van die aanvangsfranchisefooi geen opbrengs bereken hoef te word nie aangesien daar geen beskikking is nie. Die elemente van beskikking en opbrengs sal slegs teenwoordig wees sodra die franchisehouer oor sy reg(te) ingevolge die franchise-ooreenkoms beskik aan ’n ander persoon. Die beskikking van hierdie reg (te) moet egter toegelaat word deur die bepalinge van die franchise-ooreenkoms. Met die aangaan van die aanvangsfranchisefooi is daar gevolglik nie ’n onmiddellike kapitaalwins- of verlies wat bereken hoef te word nie. Daar sal wel ’n toekomstige berekening wees onder die omstandighede hierbo genoem.

Dit word aan die hand gedoen dat die *onmiddellike* kapitaalwinsbelasting *gebeurtenis* wat na alle waarskynlikheid plaasvind met die aangaan van die aanvangsfranchisefooi, die skepping van ’n bate is (met ander woorde, element (1) is teenwoordig). Daar moet gevolglik ’n basiskoste vir hierdie bate bereken word (element (3)). Die elemente ‘bate’ en ‘basiskoste’ word vervolgens bespreek aangesien hierdie elemente deel sal vorm van ’n toekomstige kapitaalwins of –verlies berekening.

Die omskrywing van ’n bate

Verskeie woordomskrywings word aangetref in Deel 1 van die Agste Bylae. Paragraaf 1 van die Agste Bylae van die Wet omskryf, onder andere, die begrip ‘bate’ as volg:

1. Woordomskrywing. – In hierdie Bylae, tensy uit die samehang anders blyk, moet enige betekenis aan enige woord of uitdrukking in artikel 1 van hierdie Wet toegeskryf die betekenis hê aldus toegeskryf, en beteken –

“bate” sluit in –

- (a) eiendom van welke aard ook al, hetsy roerend of onroerend, liggaamlik of onliggaamlik, uitgesluit enige valuta, maar ingesluit enige munt wat hoofsaaklik van goud of platinum gemaak is; en
- (b) ’n reg of belang van welke aard ook al tot of in sodanige eiendom;

Die omskrywing van ’n ‘bate’ is wyd genoeg om enige bate, byvoorbeeld, vaste eiendom, genoteerde of ongenoteerde aandele, goue munte, masjinerie en toerusting, voertuie en vliegtuie in te sluit. Intellektuele eiendom soos handelsmerke, kopieregte en klandisiewaarde word ook ingesluit (Stiglingh *et al.*, 2010:816). Dit is belangrik om daarop te let dat regte waaroor beskik en in geld omskep kan word (byvoorbeeld sekere persoonlike regte en werklike regte) bates is vir kapitaalwinsbelastingdoeleindes (Bretteny & Strauss, 2009:4).

Ten opsigte van die aanvangsfranchisefooi vind die *skep van ’n kapitaalwinsbelastingbate* plaas wanneer kontraktuele of ander regte geskep word ingevolge die franchise-ooreenkoms. Wanneer die aanvangsfranchisefooi deur die franchisehouer betaal word, bekom die franchisehouer sekere regte, onder andere die reg om as ’n spesifieke petroleum franchise besigheid te kan doen vir ’n bepaalde tydperk. Hierdie reg verteenwoordig ’n kontraktuele reg ingevolge die franchise-ooreenkoms wat onderteken is.

Die betaling van die aanvangsfranchisefooi bring ’n bate soos bedoel deur paragraaf 1 van die Agste Bylae tot stand in die vorm van ’n reg. Daar moet vervolgens ’n basiskoste vir hierdie bate bereken word.

Die basiskoste van ’n bate (paragrafe 20 tot 34 van die Agste Bylae)

Indien aanvaar word dat die aanvangsfranchisefooi op of na 1 Oktober 2001 aangegaan word, sal die basiskoste van die bate wat daarmee verkry is, die onkoste wees wat aangegaan is om die bate te verkry. Paragraaf 20 sit die onkoste wat deel van die basiskoste van die bate mag vorm, uiteen. Paragrafe 21 tot 34 bevat spesiale reëls en

bepalings ten opsigte van die berekening van verskillende soorte bates en persone se basiskoste. Weens die feit dat die werking van paragrawe 21 tot 34 buite die bestek van hierdie studie val, fokus hierdie afdeling op paragraaf 20.

Eenvoudig gestel is die basiskoste van 'n bate die verkrygingskoste plus alle onkoste om dit te verbeter, of daartoe by te voeg (Huxham & Haupt, 2010:830). Paragraaf 20(1) sit uiteen die toelaatbare onkoste wat by die basiskoste van 'n bate ingesluit mag word. Paragraaf 20(2), in kontras met paragraaf 20(1), bevat 'n lys van onkoste wat nie by die basiskoste van 'n bate ingesluit mag word nie. Paragraaf 20(3) bepaal ook voorts dat indien 'n onkoste vir inkomstebelastingdoeleindes aftrekbaar is, dit nie deel van die basiskoste van 'n bate kan vorm nie. Dit is 'n belangrike aspek van basiskoste. Indien enige van die onkoste in paragraaf 20(1) vermeld egter aan 'n normale belastingaftrekking onderhewig was, moet dit by die basiskoste uitgesluit word (Huxham & Haupt, 2010:832). Hieruit volg dat paragraaf 20(3) 'n dubbele aftrekking van dieselfde onkoste verhoed.

'n Analise van die aanvangsfranchisefooie aan die hand van die vereistes van paragraaf 20 van die Agste Bylae bevestig dat daar vir alle praktiese doeleindes aanvaar kan word dat die basiskoste van die kontraktuele reg, die *bedrag* is van die aanvangsfranchisefooie wat vir die verkryging van die reg betaal is. Hierdie bevestiging word gevind in paragraaf 20(1)(a) wat bepaal dat die onkoste werklik aangegaan ten opsigte van die koste van verkryging of skepping van 'n bate deel vorm van die bate se basiskoste. Sou 'n gedeelte of selfs die totale fooie aftrekbaar wees vir normale inkomstebelastingdoeleindes, moet die basiskoste van die reg dienoooreenkomstig met die bedrag van die aftrekking toegestaan, verminder word.

Ter samevatting, word dit aan die hand gedoen dat die aangaan van die aanvangsfranchisefooie, waar dit bedoel is om 'n kontraktuele reg te bekom, lei tot die skep van 'n kapitaalwinsbelastingbate. Die basiskoste van hierdie bate word verteenwoordig deur die bedrag van die aanvangsfranchisefooie wat betaal is. Die basiskoste van die aanvangsfranchisefooie sal in die toekoms deel vorm van die totale basiskoste van die franchise indien die franchisehouer sy regte met betrekking tot die franchise verkoop. Slegs in hierdie geval word die basiskoste afgetrek van die opbrengs wat die franchisehouer uit die beskikking realiseer het, om sodoende die kapitaalwins- of verlies vir die transaksie te bereken. Alternatiewe moontlikhede vir die aftrekbaarheid van die franchisefooie word vervolgens bespreek.

5.2.5 Alternatiewe moontlikhede vir die aftrekbaarheid van franchisefooie binne die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet

Geoordeel aan die gevolgtrekking van afdeling 5.2.3.2 blyk die aftrekbaarheid van die herhalende franchisefooie ingevolge die algemene aftrekkingsformule geen ooglopende of ingewikkelde probleme op te lewer nie. Die aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooie verg egter 'n meer deurdagte en gedetailleerde ondersoek weens die aard daarvan. Die bevinding in afdeling 5.2.3.1 was dat die fooie kapitaal van aard is indien die fooie deur die franchisehouer betaal word vir die *verkryging van die reg* om as 'n spesifieke petroleum franchise 'n bedryf te kan beoefen. Moontlikhede moet dus ondersoek word waaronder hierdie kapitale onkoste andersins afgetrek kan word ingevolge die Wet. Na die bestudering van die Wet is verskeie moontlikhede identifiseer waaronder 'n aftrekking potensieel geëis kan word. Hierdie alternatiewe word vervolgens bespreek.

5.2.5.1 Kapitaaltoelaes

Aftrekkings van kapitaal onkoste word nie toegelaat deur die algemene aftrekkingsformule vervat in artikel 11(a) nie. Nieteenstaande hierdie feit, word die koste van sekere kapitaalitems as aftrekking toegelaat indien die items aan die vereistes van 'n spesifieke bepaling voldoen. In besonder bevat die Wet kapitaaltoelae reëls wat 'n belastingpligtige toelaat om verskeie tipes kapitaal items te depresseer of af te skryf oor 'n aantal jare. Hierdie kapitaaltoelae reëls word hoofsaaklik vervat in artikels 11, 12 en 13 van die Wet.

Artikels 11(e), 12B, 12C, 12E en 12DA bevat reëls ten opsigte van die berekening van kapitaaltoelaes van *roerende* bates, onder andere, masjinerie, toerusting, voertuie en spoorvoertuie. Artikels 13, 13bis, 13quat, 13ter, 13sex, 13sept, 13quin, 12D en 12F bevat reëls ten opsigte van die berekening van kapitaaltoelaes van *onroerende* bates, onder andere, fabrieksgeboue, kommersiële en residensiële geboue en lughawe en hawe-bates. Aangesien die reg wat tot stand kom met die aangaan van die aanvangsfranchisefooie, as nóg roerende, nóg onroerende eiendom geklassifiseer word, kan daar met redelike gerusstelling aanvaar word dat die voorafgenoemde artikels geen aftrekkings sal bied ten opsigte van die aanvangsfranchisefooie nie en gevolglik geen verdere bespreking verg nie.

Die volgende sub-artikels van artikels 11 en 12 handel oor ander tipes onkoste as hierbo gelys, maar word nogtans as irrelevant beskou vir doeleindes van hierdie studie weens die aard van die soort onkoste waarop die betrokke artikel fokus:

- Artikel 11(bA) – voorproduksierente;
- Artikel 11(gD) – regeringsbesigheidslisensies;
- Artikel 11(hA) – sekere onkoste aangegaan ten opsigte van mynboubedrywighede;
- Artikel 11(hB) – onkoste aangegaan ten opsigte van bedrae betaal aan gemeenskappe of natuurlike persone soos bedoel in Item 11 van Bylae II by die “Mineral and Petroleum Resources Development Act, 2002”;
- Artikel 12H – leerlingooreenkoms-vermindering;
- Artikel 12G – nywerheidsbeleggingstoelaag;
- Artikel 12I – nywerheidsbeleidprojektoelae;
- Artikel 12L – besparing deur energie-doeltreffendheid toelaag.

Artikel 11 bevat ook verskeie bepalinge wat aftrekkings bied vir verskillende soorte intellektuele eiendom. Intellektuele eiendom word dikwels gekoppel aan regte (hetsy, kontraktueel of wetlik) en is gewoonlik ontasbare bates. Die feit dat die betaling van die aanvangsfranchisefooi ook gekoppel is aan die verkryging en uitoefening van sekere regte en boonop in verband staan met verskeie soorte ontasbare bates (spesifiek intellektuele eiendom), word ’n ondersoek van die intellektuele eiendom aftrekkings wat bestaan in die Wet geregverdig. Hierdie aftrekkings kan kortliks as volg opgesom word:

- Artikel 11(gB) – registrasiekoste van intellektuele eiendom;
- Artikel 11(gC) – verkryging van patent, model, ander goed van ’n soortgelyke aard (behalwe handelsmerke), outeursreg of kennis noodsaaklik vir die gebruik van hierdie items, anders as by wyse van uitdink, ontwikkeling of skepping daarvan; en
- Artikel 11D – Aftrekkings ten opsigte van wetenskaplike en tegnologiese navorsing en ontwikkeling.

Artikels 11(gB) en 11D word onmiddellik as alternatiewe aftrekkingsmoontlikhede vir die aanvangsfranchisefooi geëlimineer aangesien die artikels onderskeidelik op die registrasie van intellektuele eiendom en wetenskaplike en tegnologiese navorsing en ontwikkeling fokus. Die werking van hierdie artikels val gevolglik buite die omvang en bestek van hierdie studie. Dit word aan die hand gedoen dat die werking en omvang van artikel 11(gC) verdere oorweging verg en word vervolgens bespreek.

5.2.5.2 Artikel 11(gC) – verkryging van intellektuele eiendom

Artikel 11(gC) sal van toepassing wees indien 'n belastingpligtige onkoste werklik aangegaan het na jare van aanslag wat op of na 1 Januarie 2004 begin het, om die volgende te *verkry* (maar nie uit te dink, te ontwikkel of te skep nie) wat gebruik is in die voortbrenging van die belastingpligtige se inkomste:

- (i) 'n uitvinding of patent soos in die Wet op Patente 57 van 1978 omskryf;
- (ii) 'n model soos in die Wet op Modelle 195 van 1993 omskryf;
- (iii) 'n outeursreg soos in die Wet op Outeursreg 98 van 1978 omskryf;
- (iv) ander soortgelyke eiendom (maar nie 'n handelsmerk soos in die Wet op Handelsmerke 194 van 1993 omskryf nie); of
- (v) kennis wat in verband staan met die gebruik van hierdie bates of die reg om daardie kennis meegedeel te word.

Aangesien die aanvangsfranchisefooi vir alle praktiese doeleindes 'n ontasbare bate, of item is, kan die fooi moontlik kwalifiseer as 'n depresieerbare bate onder artikel 11(gC) mits dit onder een van die kategorieë gelys in artikel 11(gC)(i) – (v) val. Ondersoek van artikel 11(gC) lewer die volgende resultate op:

- Die aanvangsfranchisefooi kwalifiseer nie as 'n depresieerbare ontasbare bate onder artikel 11(gC)(i) – (iii) nie, aangesien die fooi nie 'n uitvinding of patent, of model of 'n outeursreg is nie.
- Die aanvangsfranchisefooi mag moontlik as intellektuele eiendom onder artikel 11(gC)(iv) (soortgelyke eiendom) en (v) (kennis in verband met die gebruik van intellektuele eiendom) kwalifiseer.

Artikel 11(gC)(iv) en (v) bepaal dat die koste van verkryging van ander eiendom soortgelyk aan 'n uitvinding of patent, model, outeursreg of kennis wat in verband staan met die gebruik van hierdie bates of die reg om daardie kennis meegedeel te word, ook ingevolge die artikel aftrekbaar is. Daar moet gevolglik vasgestel word of die regte bekom ingevolge die aanvangsfranchisefooi beskou sal word as sodanige *soortgelyke eiendom*.

Volgens De Koker (2008) word intellektuele eiendom in Suid-Afrika oor die algemeen gedefinieer as enige *patent* (soos gedefinieer in die Patents Act 57 of 1978), *ontwerp* (soos omskryf deur die Designs Act 195 of 1993), *handelsmerk* (soos omskryf deur die Trade Marks Act 194 of 1993), *kopiereg* (soos omskryf deur die Copyright Act 98 of 1978)

of enige eiendom of reg van 'n soortgelyke aard en kennis wat in verband staan met die gebruik van sodanige patent, ontwerp, handelsmerk, kopiereg, eiendom of reg. Die verwysing na 'ander eiendom van 'n soortgelyke aard' dra 'n vraagteken. Behoorlik geïnterpreteer, moet eiendom om soortgelyk in aard te wees, die fundamentele en eiensortige eienskappe en kenmerke besit van die spesifieke geïdentifiseerde intellektuele eiendom onder bespreking; geringe of oppervlakkige ooreenkomste sal nie voldoende wees nie. Dit word oorweeg dat die frase binne sy trefwydte insluit, intellektuele eiendom wat nie geregistreer is onder die relevante wetgewing nie, maar deur die eienaar daarvan op dieselfde manier hanteer word as sodanige handelsmerke, ontwerpe, geheime formules en prosesse (De Koker, 2008).

Die konsep van 'enige eiendom of reg van 'n soortgelyke aard' vir doeleindes van artikel 11(gC) is al in verskeie hofsake bespreek. In die hofsak *C: SARS v SA Silicone Products (Pty) Ltd (2004) 66 SATC 131* ('SA Silicone Products') het die belastingpligtige met die aankoop van 'n besigheid 'n gedeelte van die koopsom geallokeer na 'n handelsmerk-lisensie (die distribusie netwerk omvat in distribusie ooreenkomste), en daarna verwys as die 'kliente-skakeling'. Die belastingpligtige het 'n aftrekking geëis ten opsigte van hierdie handelsmerk-lisensie en aangevoer dat die lisensie om handelsmerke te gebruik 'eiendom van 'n soortgelyke aard' was. Regter Heher, het in die meerderheidsuitspraak beslis dat die handelsmerk-lisensie nie 'eiendom van 'n soortgelyke aard' aan die handelsmerk self was nie. Dit was nie 'n eiendomsreg belang of die beskerming deur die wet verleen tot sodanige belang nie, maar eerder die toeken van 'n tydelike reg om die handelsmerk te gebruik.

'n Hofsaak analoog tot die SA Silicone Products saak, *ITC 1772 (2003) 66 SATC 211*, het die aftrekking van 'n lisensiefooi betaal vir 'n nasionale sellulêre telefoondiens in terme van artikel 11(gA) (die voorganger van artikel 11(gC)) ondersoek. Die hof het die aftrekking geweier op gronde daarvan dat die gewone grammatikale interpretasie van die frase 'eiendom van 'n soortgelyke aard' beteken, en was veronderstel om te beteken, die verkryging van intellektuele eiendom wat tot stand kom deur die uitoefening van intellektuele vermoëns. Verder was die hof van mening dat intellektuele eiendom, eiendom was waartoe wetgewing regte en beskerming verleen en wat benut kan word deur die skepper of uitvinder daarvan, of wat toestemming verleen het aan iemand anders om dit te benut deur een of ander vorm van toewysing of oordrag.

De Koker (2008) voer aan dat die gevolg van hierdie interpretasie deur die hof daartoe lei dat 'n belastingpligtige in praktyk 'n duidelike onderskeid moet tref tussen die eiendomsregte verkry en die blote gebruik van hierdie regte. Die onvermoë van 'n belastingpligtige om hierdie onderskeid te kan tref, kan daartoe lei dat 'n aftrekking, geweier word.

Dit word gevolglik aan die hand gedoen dat die aanvangsfranchisefooi 'n betaling is vir die regte onder 'n franchise-ooreenkoms. Aan hierdie regte is gekoppel die *gebruik* van die franchisegewer se handelsmerk, patente, modelle, handelsgeheime en kennis. Al hierdie items word as intellektuele eiendom beskou. Daar moet dus op gelet word dat die aanvangsfranchisefooi 'n betaling is vir die *gebruik* van hierdie *intellektuele eiendom* en nie vir die *verkryging* daarvan nie.

Die regte gekoppel aan die fooi besit voorts nie die fundamentele kenmerke en eienskappe gekoppel aan intellektuele eiendom nie. Die fooi self sal dus na alle waarskynlikheid nie as 'eiendom van 'n soortgelyke aard' tot intellektuele eiendom vir doeleindes van artikel 11(gC) beskou word nie en word boonop betaal vir reg van gebruik van intellektuele eiendom en nie die verkryging van die intellektuele eiendom self nie. 'n Moontlike aftrekking van die aanvangsfranchisefooi ingevolge artikel 11(f) word vervolgens bespreek.

5.2.5.3 Artikel 11(f) – Huurpremies

Artikels 11(f), 11(g) en 11(h) bied aftrekkings vir sekere huur-verwante onkoste. Artikels 11(g) en 11(h) word onmiddellik as alternatiewe aftrekkingsmoontlikhede vir die aanvangsfranchisefooi geëlimineer aangesien die artikels onderskeidelik fokus op huurverbeteringe en 'n verligting vir die verhuurder. Die werking van hierdie artikels is dus glad nie van toepassing op die aanvangsfranchisefooi nie.

Artikel 11(f) bied 'n aftrekking ten opsigte van 'n huurpremie betaal deur 'n huurder aan 'n verhuurder. Die wese en werking van 'n franchise-ooreenkoms stem in baie opsigte ooreen met dié van 'n huurooreenkoms. Beide 'n franchise- en huurooreenkoms verleen aan die franchisehouer / huurder die reg van gebruik van die franchisegewer / verhuurder se eiendom. Die ooreenkomste bevat terme en voorwaardes waarvolgens die franchisehouer / franchisegewer – verhouding asook huurder / verhuurder – verhouding reguleer word. Die opvallendste verskil tussen 'n franchise-ooreenkoms en

huurooreenkoms word dikwels gevind in die verskeie klousules wat 'n franchise-ooreenkoms bevat wat die dikwels omvattende verpligtinge en beperkinge van die franchisehouer daarstel teenoor die, gewoonlik, korter en minder gekompliseerde bepalinge vervat in 'n gewone huurooreenkoms. Dit word aan die hand gedoen dat 'n franchise-ooreenkoms in baie opsigte analoog tot dié van 'n gewone huurooreenkoms staan. 'n Breedvoerige bespreking van artikel 11(f) word dus verlang en word in die volgende formaat uiteengesit:

- Struktuur van artikel 11(f) – hierdie afdeling bestaan uit die volgende onderafdelings:
 - (a) Artikel 11(f) uittreksel uit die Wet;
 - (b) Belastingkundiges se opsomming van artikel 11(f);
 - (c) Bespreking van artikel 11(f) se eerste primêre vereiste;
 - (d) Bespreking van artikel 11(f) se tweede primêre vereiste;
 - (e) Bespreking van artikel 11(f) se drie sekondêre vereistes.
- Werking van artikel 11(f)
- Finale gevolgtrekking ten opsigte van artikel 11(f)

5.2.5.3.1 *Struktuur van artikel 11(f)*

(a) Artikel 11(f) uittreksel uit die Wet

Artikel 11(f) lees *verbatim* soos volg:

11. **Algemene aftrekkings by vasstelling van belasbare inkomste toegestaan.** –
- By die vasstelling van die belasbare inkomste deur 'n persoon verkry uit die beoefening van 'n bedryf, word daar as aftrekkings van so 'n persoon se aldus verkreë inkomste toegelaat –
- (f) 'n vermindering ten opsigte van 'n premie of teenprestasie in die aard van 'n premie deur 'n belastingpligtige betaal vir –
- (i) die reg van gebruik of okkupering van grond of geboue wat vir die voortbrenging van inkomste gebruik of geokkupeer word of waarvan inkomste verkry word; of
 - ii) die reg van gebruik van uitrusting of masjinerie wat vir die voortbrenging van inkomste gebruik word of waarvan inkomste verkry word; of

- (ii) *bis* die reg van gebruik van 'n rolprentfilm of 'n klankopname of advertensiestukke wat met sodanige film in verband staan, indien bedoelde film, klankopname of advertensiestukke vir die voortbrenging van inkomste gebruik word of inkomste daarvan verkry word; of
- (iii) die reg van gebruik van 'n patent soos in die Wet op Patente, 1978 (Wet No.57 van 1978), omskryf, of 'n model soos in die Wet op Modelle, 1993 (Wet No. 195 van 1993), omskryf, of 'n handelsmerk soos in die Wet op Handelsmerke, 1993 (Wet No. 194 van 1993), omskryf, of 'n outeursreg soos in die Wet op Outeursreg, 1978 (Wet No. 98 van 1978), omskryf, of van enige ander goed wat van 'n dergelike aard is, indien bedoelde patent, model, handelsmerk, outeursreg of ander goed vir die voortbrenging van inkomste gebruik word of inkomste daarvan verkry word; of
- (iv) die meedeling van kennis of die onderneming om kennis mee te deel wat regstreeks of onregstreeks in verband staan met die gebruik van sodanige film, klankopname, advertensiestukke, patent, model, handelsmerk, outeursreg of ander aldus vermelde goed; en
- (v) die reg van gebruik van enige pyplyn, transmissielyn of –kabel of spoorlyn beoog in die omskrywing van “geaffekteerde bate” in artikel 12D:

Voorbehoudsbepalings (aa) tot (dd) van artikel 11(f) skryf die wyse voor waarop die huurpremie aftrekking geëis mag word. Alvorens die werking van die aftrekking bespreek word, behoort daar eers ondersoek ingestel te word of die aanvangsfranchisefooie aan die vereistes van artikel 11(f) voldoen.

(b) Belastingkundiges se opsomming van artikel 11(f)

Artikel 11(f) word deur Huxham en Haupt (2010:208) kortliks as volg opgesom:

“n Huurder word toegelaat om die premie ingevolge artikel 11(f) soos volg as 'n aftrekking te eis:

- *'n bedrag betaal*
- *as 'n premie (of dergelike betaling)*
- *vir die reg van gebruik van*
 - *grond of geboue, of*
 - *installasie of masjinerie*
 - *rolprentfilm, klankopname of verwante advertensiestukke*

- *patente, modelle, handelsmerke of outeursregte (of dergelike intellektuele eiendom)*
- *of vir die meedeling van kennis in verband met die gebruik van die film, klankopname of verwante advertensiestukke of intellektuele eiendom soos hierbo vermeld*
- *of vir die reg van gebruik van 'n artikel 12D pyplyn, kabel, ens. wat 'n 'geaffekteerde bate' ingevolge artikel 12D is."*

Ondersoek moet dus ingestel word of die aanvangsfranchisefooi analoog tot 'n huurpremie, soos bedoel in artikel 11(f), staan. Uit 'n voorlopige ontleding van artikel 11(f) blyk dit dat die aanvangsfranchisefooi aan twee oorhoofse, oftewel primêre, 'vereistes' moet voldoen alvorens artikel 11(f) van toepassing sal wees. Die eerste vereiste is of die betaling van die fooi kwalifiseer as 'n *'premie of teenprestasie in die aard van 'n premie'*. Die tweede vereiste is of die fooi 'n betaling vir die *reg van gebruik van enige van die items gelys in artikel 11(i) – (v)* is. Indien die fooi aan albei die primêre vereistes voldoen, blyk dit dat daar drie bykomende sekondêre vereistes bestaan waaraan die fooi ook moet voldoen alvorens artikel 11(f) as 'n aftrekking geëis kan word. Hierdie drie vereistes word bespreek op bladsy 128 van hierdie tesis.

(c) Bespreking van artikel 11(f) se eerste primêre vereiste – 'premie of teenprestasie in die aard van 'n premie'

Die omskrywing en toepassing van die begrip 'premie' word eerstens vanuit 'n Suid-Afrikaanse oogpunt bespreek, waarna 'n bespreking van die Australiese hantering van die begrip volg. Die Australiese perspektief word verskaf ten einde aanbevelings te maak ten opsigte van die 'premie' begrip soos wat dit tans in Suid-Afrika omskryf en toegepas word.

Die omskrywing en toepassing van die begrip 'premie' vanuit 'n Suid-Afrikaanse oogpunt

Die uitdrukkings 'premie of dergelike vergoeding', soos vervat in paragraaf (g) van die 'bruto inkomste' definisie en 'premie of teenprestasie in die aard van 'n premie', soos vervat in artikel 11(f), het volgens die Suid-Afrikaanse howe dieselfde betekenis. Hierdie bevestiging word gevind in die uitspraak van Regter Centlivres CJ in *Turnbull v CIR 1953 (2) SA 573 (A), 18 SATC 336* ('Turnbull'):

“The words ‘premium or like consideration’ in s 7(d) have prima facie the same meaning as the word ‘premium or consideration in the nature of a premium’ in s 11(2)(e).”

Die artikels waarna die Regter verwys het, naamlik artikels 7(d) en 11(2)(e), is huidiglik onderskeidelik paragraaf (g) tot die bruto inkomste definisie en artikel 11(f). Hierdie begrippe word deur die hof in *CIR v Butcher Bros (Pty) Ltd 1945 AD 301, 13 SATC 21* (‘Butcher Bros’) omskryf as *‘die vergoeding wat vanaf ’n huurder aan ’n verhuurder, in kontant of andersins, onderskeibaar en addisioneel of in die plek van huur oorgaan’* (vertaling). Die vergoeding moet voorts ’n bepaalbare geldwaarde hê en nie bloot ’n konjekturale waarde nie. Stiglingh *et al.* (2010:234) formuleer ’n soortgelyking omskrywing:

“Premie of teenprestasie in die aard van ’n premie’ vir doeleindes van artikel 11(f) beteken: ’n teenprestasie in die aard van huur wat benewens of in plaas van die huurbetalings van ’n huurder na ’n verhuurder oorgaan.”

Daar moet op gelet word dat die hof in *Butcher Bros* enige verpligting wat deur die huurder aanvaar word wat normaalweg bykomend tot ’n huur is, byvoorbeeld die betaling van water, elektrisiteit, munisipale belasting en herstelwerk, spesifiek uitgesluit het van die omskrywing van ’n premie. Die omskrywing van ’n premie soos wat dit in *Butcher Bros* gestel is, is bevestig deur die hof in die saak *Rex Tearoom Cinema (Pty) Ltd v CIR 1946 TPD 338, 14 SATC 76* (‘Rex Tearoom’).

’n Betaling ontvang deur ’n huurder in sy hoedanigheid as sedent, as teenprestasie vir die sessie van ’n huur of regte daaronder bekom, is nie ’n ‘premie of dergelike vergoeding’ nie, aangesien dit nie ’n transaksie tussen die huurder en die verhuurder is nie. Soortgelyk sal ’n betaling deur ’n potensiële huurder (sessionaris) aan ’n bestaande huurder (sedent) vir die sessie van die huur, of die regte wat daardeur bekom is, nie as ’n ‘premie of dergelike vergoeding’ kwalifiseer nie (Emslie, Davis, Hutton & Olivier, 2001). Hierdie onderskeid is deur die hof toegepas in die hofsake *CIR v Myerson; CIR v Kelly 1947 (2) SA 1243 (A), 14 SATC 300* (‘Myerson’) en *Turnbull*.

Brownlie en Jooste (1995:241) voer aan dat die onderskeid tussen ‘huur’ en ‘premie’ met die verloop van tyd onduidelik geword het. Huur word omskryf as ’n som geld betaalbaar

as vergoeding vir die gebruik en genot van gehuurde eiendom. Huur word betaal vir die *werklike gebruik* van die eiendom en *nie vir die reg om dit te gebruik nie* (Brownlie & Jooste, 1995:241). Hierdie onderskeid is van kardinale belang. 'n Kritieke punt om in gedagte te hou is dat die betalingsmetode van die huur nie, *per se*, die aard van dit wat betaal word verander nie, hetsy die huur in een of meer paaiemente betaal word of vooruit of agterna betaalbaar is.

Dit is gebiedend deur die Suid-Afrikaanse howe bepaal dat huur betaal deur 'n huurder, deel vorm van die koste van die bedryf van sy inkomste genererende struktuur en as sodanig inkomste van aard is (soos per Turnbull). Brownlie en Jooste (1995:242) noem dat dit uiters belangrik is om te onderskei tussen 'n huurbetaling aan die een kant en die betaling van 'n bedrag om huurregte te bekom aan die anderkant, waarvan die *gevolg* die betaling van huur is. Dit word aangevoer dat die laasgenoemde 'n kapitaal bedrag verteenwoordig deurdat dit die huurder se inkomstegenererende struktuur uitbrei of verbeter.

Aangesien 'n premie normaalweg as kapitaal van aard beskou word deur die Suid-Afrikaanse howe, het talle belastingpligtiges probeer om vooruitbetaalde huur as 'n premie te klassifiseer. Sodoende kon die ontvanger van die sogenaamde 'premie' argumenteer dat sy ontvangste kapitaal van aard is en gevolglik nie bruto inkomste uitmaak nie. Hierdie optrede deur 'n belastingpligtige word egter beskou as 'n wanvoorstelling van die werklike aard van die transaksie, naamlik dat die enkelbedrag ontvang inderwaarheid 'n huurbedrag is, en nie 'n premie nie. Die Wetgewer en Fiskus het gevolglik die noodigheid gesien om 'n onderskeid te tref tussen 'n premie (kapitaal van aard) en vooruitbetaalde huur (inkomste van aard). Brownlie en Jooste (1995:245) verduidelik dat die insluiting van paragraaf (g) tot die Bruto Inkomste definisie en artikel 11(f) van die Wet grootliks 'n poging van die Wetgewer was om hierdie tipe skyntransaksies te identifiseer en te neutraliseer. Hierdie feit word ondersteun deur die terloopse opmerking van regter Greenberg in Myerson op bladsy 1255 van die hofsaak:

“If such payment was not so included, taxpayers whose income consists of rent would be able, in order to avoid the payment of income tax, to exclude portion of what is in reality income by way of rent from their income by stipulating with their tenants for premiums and smaller rents...”

Die howe sal dus uit die aard van die saak fokus op die ware bedoeling van die partye betrokke by die transaksie (met ander woorde die 'wese-bo-vorm' beginsel sal toegepas word). Die onderskeid tussen 'n premie en gewone huur is dus spesifiek ingebring om enige belastingvermyding wat moontlik mag plaas vind hok te slaan waar die belastingpligtige huur kunsmatig etiketteer as 'n premie.

Wat die omskrywing van 'n premie betref argumenteer Brownlie en Jooste, (1995:248) dat die bewoording wat deur regter Feetham gebruik word in Butcher Bros om die begrip te definieer dubbelsinnig en verwarrend is. Regter Feetham het 'n premie op bladsy 318 van die saak omskryf:

"The consideration passing from a lessor to a lessee, whether in cash or otherwise, distinct from and in addition to, or in lieu of rent."

Brownlie en Jooste, (1995:248) lewer die volgende kommentaar op Regter Feetham se omskrywing van 'n premie:

"A premium cannot be something in addition to rent, and at the same time something which takes the place of part of what would otherwise be paid as rent. These two concepts are mutually exclusive: as we have already seen, if one separates out what one would normally pay as a market-related rent into two components, being a lump sum payment and monthly payments, the labelling of the lump sum payment as something other than rent, such as a premium, does not in truth destroy its inherent character as rent. Unfortunately, it is the latter part of the definition ascribed to the term 'premium' by Feetham JA which appears to have become fairly well accepted in our law, and hence, it appears possible for a premium to be paid 'in lieu of' rental which seems to militate against the more conventional view of a premium being something over and above, and in addition to rental."

Kortliks kan Brownlie en Jooste se argument opgesom word as 'n argument teen die gebruik van die woorde '*in lieu of*', oftewel, 'in plaas van' om 'n premie te omskryf. 'n Premie kan nie terselfdertyd iets wees bo en behalwe huur asook iets in plaas van huur nie. Brownlie en Jooste is van mening dat 'n premie iets addisioneel tot 'n huurbetaling is. Indien 'n premie dieselfde as huur is, soos geïmpliseer deur die 'in plaas van huur' deel

van die omskrywing, word die vraag gestel of daar dan enigsins onderskeid getref moet word tussen 'n premie en 'n huur. As dit dieselfde is, behoort beide items dan aftrekbaar te wees ingevolge die algemene aftrekkingsformule aangesien 'n huurbetaling as inkomste van aard beskou word. Indien dit die geval is, is daar gevolglik geen nodigheid vir 'n spesiale aftrekking soos vervat in artikel 11(f) nie.

In die hofsaak *Levy v Commissioner for Inland Revenue 5 SATC 119 1930 NLR* ('Levy') moes die hof beslis of 'n bedrag ontvang deur die belastingpligtige as teenprestasie vir die toekenning van regte gekoppel aan 'n huurooreenkoms deur 'n ander persoon aan die betaler, 'n premie was. In hierdie saak het dit voorgekom of die hof aanvaar het dat die begrip 'premie of dergelike vergoeding' iets *bo en behalwe* die huur van die eiendom was (Brownlie en Jooste, 1995:251). Hierdie interpretasie van die premie-begrip is ook ondersteun in die belastinghofspraak ITC 728 waar De Wet, J in die verloop van sy uitspraak die volgende stelling gemaak het:

“Premium is obviously money paid in addition to rent, therefore to ascertain whether or not a particular amount is a premium for the right of use or occupation, one must take into account the adequacy or otherwise of the rent paid for the premises.”

Brownlie en Jooste (1995:252) argumenteer verder dat 'n premie iets *addisioneel* tot gewone huur is deur aandag te vestig op die gewone woordeboek betekenis van 'n premie, soos gevind in, onder andere die *The Oxford English Dictionary (2010)*:

“3. A sum additional to interest, price, wages, or other fixed remuneration; any amount paid above the usual or nominal price; a sum added to an ordinary price or charge.

Applied spec. (in different periods) to (a) a bounty on the production or exportation of goods; (b) a bonus or supplement to a salary; (c) the amount of interest charged on a loan; (d) a sum paid in addition to the rent on a leased property; (e) a surcharge or higher price placed on goods, services, etc., that are of superior quality or are in particular demand.”

Gegewe die bostaande, bestaan daar, na die mening van die skrywer, meriete in die argument van Brownlie en Jooste. Vir doeleindes van hierdie hoofstuk word die omskrywing van 'n premie, egter, soos wat die begrip omskryf is in *Butcher Bros*, gebruik

vir die beoordeling en klassifikasie van die aanvangsfranchisefooie as 'n moontlike premie (soos bedoel deur artikel 11(f)). 'n Aanbeveling ten opsigte van die omskrywing van 'n 'premie of dergelike vergoeding' word egter in afdeling 5.3 gemaak. Die feit dat daar tekortkominge geïdentifiseer is ten opsigte van die premiedefinisie, word dit van nut beskou om die Australiese omskrywing en hantering van huurpremies en huurbetalings te ondersoek.

Die omskrywing en toepassing van die begrip 'premie' vanuit 'n Australiese oogpunt

Woellner *et al.* (2004:386-387) voer aan dat waar eiendom (hetsy grond, masjinerie, toerusting of ander goed) in Australië deur 'n verhuurder aan 'n huurder verhuur word, die betaling ontvang vir die *gebruik* van sodanige eiendom, huur is. Ingevolge die huurooreenkoms bly die verhuurder die eienaar van die eiendom en die huurder betaal vir die *reg van gebruik* van hierdie eiendom vir 'n voorgeskrewe tydperk. Die huurder word gewoonlik verplig om die eiendom te verseker en te onderhou en, in die klassieke bedryfshuursituasie, die eiendom in 'n aanvaarbare toestand aan die verhuurder terug te besorg.

Die belangrikste aspek wat egter telkens volgens Woellner *et al.* (2004:386) oorweeg moet word, is om "huurbetalings" te *identifiseer*. Huur is die betaling wat 'n huurder onderneem om te maak aan 'n verhuurder vir die gebruik van die verhuurder se eiendom (soos beskryf in die hofsaak *United Scientific Holdings Ltd v Burnley Borough Council (1978) AC 904*). Volgens die hofsaak *Adelaide Fruit and Produce Exchange Co Ltd v DFC of T (1932) 2 ATD 1* word huur se aard beskou as dié van inkomste. Met ander woorde, huur is fundamenteel inkomste van aard. Om vas te stel of 'n betaling huur is al dan nie, is die realiteit, oftewel wese, van die saak eerder as die 'naam' wat die partye tot die transaksie daaraan verleen, deurslaggewend. Die 'wese-bo-vorm' beginsel word, soortgelyk aan die Suid-Afrikaanse howe, deur die Australiese howe toegepas ten einde 'n huurbetaling te identifiseer. Op die veronderstelling dat 'n bedrag werklik huur is, is die manier waarop die betaling plaasvind irrelevant. Dus kan huur in 'n enkelbedrag betaal word (Woellner *et al.*, 2004:387).

In Australië word die identifikasie van 'n *premie* as 'n meer komplekse uitdaging beskou. In die konteks van 'n huur, word 'n premie gewoonlik beskou as 'n *bedrag betaal deur 'n potensiële huurder aan die verhuurder om die verhuurder oor te haal om die huur van 'n*

spesifieke eiendom aan die huurder toe te ken of toe te wys. Byvoorbeeld, 'n persoon wat angstig is om 'n spesifieke eiendom te huur, mag die eienaar of verhuurder, 'n addisionele eenmalige enkelbedrag (bo en behalwe die ooreengekome markverwante huur) aanbied om die huur te bekom (Woellner *et al.*, 2004:387). Die term 'premium' word in afdeling 26AB van die Australiese Income Tax Assessment Act 1936 as volg omskryf:

- (1) In this section, premium means a consideration payable in one amount, or each amount of a consideration payable in more than one amount, where the consideration is:*
- (a) in the nature of a premium, fine or foregift payable for or in connexion with the grant or the assignment of a lease; or*
 - (b) for or in connexion with an assent to the grant or assignment of a lease; but does not include an amount in respect of goodwill or a license.*

Die Australiese hof omskryf 'n premie dus as 'n *vergoeding ontvang (of betaal) vir die toekenning of toewysing van 'n huur.* Die hof beskou gewoonlik hierdie premie as *kapitaal van aard* vanweë die feit dat die premie in 'n sekere sin *gekoppel is aan die toegang, eerder as die gebruik, van die eiendom* (Case C2 71 ATC 8, per FE Dubout (Voorsitter) op bladsy 10, G Thompson (Lid) op bladsy 12). Die hof tref dus 'n duidelike onderskeid tussen 'n huurpremie en 'n gewone huurbetaling. Hierdie onderskeid is verwoord in die hofsaak *FC of T v. Krakos Investments Pty Ltd* 96 ATC 4063 waar die hof 'n huurpremie as volg omskryf het:

“A sum will be a premium where it is paid as consideration for the grant of the lease. The expression is used in contradistinction payable under the lease for the right of use and occupation of the leased premises during the term of the lease.”

Die hof het in *Nixon v. Doney* (1960) NSW 2 die opmerking gemaak dat die onderskeid tussen huur en 'n huurpremie nie voor die hand liggend is nie. Regters Herron, Sugerman en Brereton het nietemin 'n onderskeid probeer tref op bladsye ses tot sewe van die hofsaak:

“These expressions have often been used to designate no more than two components in the full or true rent of premises – one component which, under the name of ‘premium’ or ‘bonus’, is made payable as a capital sum at the inception of

a tenancy (described by Woodfall in The Law of Landlord and Tenant, 24th ed., p. 306, as 'in the nature of a forehand rent'), and another component which, under the name of 'rent' is made payable by periodical instalments throughout its duration...See also per Warrington, L.J., in King v. Earl Cadogan (1915) 3 K.B. 485 at pp. 492 – 3: 'I need not say anything about the meaning of the word 'rent', but 'premium', as I understand it, used as it frequently is in legal documents, means a cash payment made to the lessor, and representing, or supposed to represent, the capital value of the difference between the actual rent and the best rent that might otherwise be obtained. It is a very familiar expression to everybody who knows the terms and powers of granting leases. It is, in fact, the purchase money which the tenant pays for the benefit which he gets under the lease.'"

Die hof het dus 'n huurpremie beskou as die aankoopsprys van die voordeel wat bekom word ingevolge die huurooreenkoms. Hierdie feit verleen gevolglik aan die huurpremie sy kapitale aard. In teenstelling met die onderskeid wat die hof in die voorafgaande hofsake getref het tussen "huurbetalings" en 'n "huurpremie", het Lord Reid egter in die saak *Strick v. Regent Oil Co. Ltd. (1965) 43 T.C. 1* ('Strick') 'n argument gevoer teen die onderskeid tussen 'n 'premie' en 'n 'huur':

"Where the wasting asset is a right to some benefit for a period of years and the consideration given for it is the payment of an annual sum during the continuance of the right there is generally no difficulty. Rent payable under a lease or under an agreement for the hire of a machine is treated as a proper debit against incomings, and the same must, I think, apply to an annual (or quarterly or monthly) payment for a tie. The difficulty begins to arise when a lump sum is paid to cover several years. If that is so then it is not so much the nature of the right acquired as the nature of the payment made for it that matters. It was argued that a rent and a premium paid under a lease are paid for different things – that the premium is paid for the right but the rent is paid for the use of the subjects during the year. I must confess that I have been unable to understand that argument. Payment of a premium gives just as much right to use the subjects as payment of rent, and an obligation to pay rent gives just as much right to the whole term of years as payment of a premium. A lessee who only pays rent has the same right to assign to the rest of the term – perhaps for a large capital sum if values have gone up – as has the lessee who has paid a premium. But his right to assign is less valuable in so far as the amount of

the rent to be paid in future is greater than it would be in a case where a premium has been paid. Both lessees are liable to have their rights terminated if they do not fulfil their obligations under the lease, but not otherwise.”

Lord Reid het dus geargumenteer dat 'n huurpremie en 'n huurbetaling nie betalings vir verskillende konsepte is nie, maar dat die regte wat onder die huurpremie bekom is presies dieselfde regte is as dié onder 'n huurbetaling. Aangesien 'n huurbetaling as inkomste van aard beskou word, volg dit dat die aard van die huurpremie ook as sodanig beskou behoort te word. Die oorgrote meerderheid van Australiese hofbeslissings tref egter onderskeid tussen 'n huurpremie en 'n gewone huurbetaling en dit wil voorkom asof die Suid-Afrikaanse howe dieselfde benadering as hul Australiese eweknieë volg.

Karakterisering van 'n betaling as addisionele huur of vooruitbetaalde huur aan die een kant, teenoor 'n kapitaalpremie aan die ander kant, hang af van 'n analise van die feite van 'n spesifieke saak. Die 'etiket' wat deur die partye betrokke tot die transaksie aan die betaling heg, en hulle bedoeling, word egter nie as deurslaggewend beskou nie (*Re Vandardos (1964 – 1965) NSW 254*). Dit sal die geval wees waar die transaksie tussen die huurder en verhuurder 'n skyn of valse transaksie is, met ander woorde die partye gee voor dat die transaksie iets anders as die werklikheid is. Die Australiese howe sal egter wel die wetlike regte wat voortspruit uit 'n transaksie in ag neem waar die transaksie nie 'n skyn transaksie is nie (*Australia and New Zealand Savings Bank Limited v. FC of T 93 ATC 4370*). Die gevolg hiervan is dat indien 'n huurooreenkoms voorsiening maak vir die betaling van 'n enkelbedrag aan die verhuurder vir die toegang tot sy eiendom bo en behalwe die periodieke betalings vir die gebruik daarvan, en die transaksie is nie 'n skyn-transaksie nie, sal die howe die vorm van die transaksie, naamlik die betaling van 'n huurpremie, in ag neem aangesien die wese daarvan ook dieselfde is. Die vorm van die transaksie sal dus in so 'n geval 'n bydraende faktor wees in die klassifikasie van die betaling as 'n huurpremie aangesien dit 'n ware weerspieëling van die wese van die transaksie is.

Dit is duidelik uit die bostaande bespreking dat die Australiese howe 'n premie as iets addisioneel of bo en behalwe huur beskou. Dit ondersteun dus Brownlie en Jooste se argument. 'n Aanbeveling ten opsigte van die gebruik van Australiese beginsels met betrekking tot die 'premie' begrip word aan die einde van hierdie hoofstuk verskaf.

Beoordeling van die aanvangsfranchisefooi aan die hand van die eerste primêre vereiste van artikel 11(f)

Desondanks die argument wat Brownlie en Jooste aanvoer teen die huidige omskrywing van die begrip 'premie' asook die argument wat Lord Reid in Strick aanvoer teen die onderskeid tussen die begrippe 'huur' en 'premie', word die omskrywing van 'n premie soos wat dit tans deur die Suid-Afrikaanse howe gebruik en toegepas word, toegepas op die eienskappe van die aanvangsfranchisefooi.

Die aanvangsfranchisefooi is 'n nie-terugbetaalbare enkelbedrag betaalbaar bo en behalwe die herhalende franchisefooie, vir die reg van gebruik van die franchisegewer se stelsels, toerusting, handelsmerke, handelsgeheime- en kennis. Die feit dat die fooi na alle waarskynlikheid as 'n kapitale onkoste beskou sal word, gegewe die resultate van die kapitaaltoetse (soos gevind op bladsy 88 van hierdie tesis), versterk die argument dat die bedrag as 'n premie kwalifiseer weens die feit dat 'n premie hoofsaaklik as 'n kapitale item beskou word. Die fooi is voorts teenprestasie bo en behalwe die normale herhalende franchisefooie. Dit word aan die hand gedoen dat die feit dat die herhalende franchisefooie as analoog tot huurbetalings beskou word, impliseer dat die aanvangsfranchisefooi soortgelyk is aan 'n huurpremie. Indien dit die ware bedoeling van die franchisehouer en franchisegewer is dat die betaling van die aanvangsfranchisefooi 'n teenprestasie vir die toekenning van die reg van gebruik van die franchisegewer se eiendom is, sal die howe daaraan gehoor gee en die aanvangsfranchisefooi gevolglik as 'n premie (soos bedoel deur artikel 11(f)) beskou.

Hieruit volg dat die aanvangsfranchisefooi voldoen aan die omskrywing van 'n 'premie of dergelyke vergoeding' en dus die eerste primêre toets van artikel 11(f) slaag. Onderzoek moet gevolglik ingestel word *waarvoor* die aanvangsfranchisefooi betaal word.

(d) Bespreking van artikel 11(f) se tweede primêre vereiste – Items waarvoor die reg van gebruik toegeken word ingevolge artikel 11(f)

Die vertrekpunt van hierdie vereiste is dat die reg van gebruik bekom moet word met die betaling van die premie vir items gelys onder artikel 11(f). Klem word dus gelê op die '*reg van gebruik*' asook die *soort* items waarvoor die premie betaal word. Twee addisionele kwessies wat voortspruit uit die tweede primêre vereiste, naamlik die betekenis van die

term 'enige ander goed wat van 'n dergelike aard is' en die verdeling van 'n enkelbedrag in verskillende komponente ten einde vir verskillende aftrekkings te kwalifiseer, word later in hierdie afdeling uitgelig en bespreek.

Op die aanname dat die aanvangsfranchisefooi 'n 'premie' is soos omskryf, word daar voorts ondersoek ingestel na die doel van die fooi. Artikel 11(f) maak voorsiening vir die aftrekking van 'n premie betaal:

- *vir die reg van gebruik van*
 - *grond of geboue, of*
 - *uitrusting of masjinerie*
 - *rolprentfilm, klankopname of verwante advertensiestukke*
 - *patente, modelle, handelsmerke of outeursregte (of dergelike intellektuele eiendom)*
- *of vir die meedeling van kennis in verband met die gebruik van die film, klankopname of verwante advertensiestukke of intellektuele eiendom soos hierbo vermeld*
- *of vir die reg van gebruik van 'n artikel 12D pyplyn, kabel, ens. wat 'n 'geaffekteerde bate' ingevolge artikel 12D is."*

Die aanvangsfranchisefooi moet dus 'n betaling wees vir reg van gebruik van enige van die bogenoemde items alvorens artikel 11(f) van toepassing kan wees. Die volgende items kan vir alle praktiese doeleindes onmiddellik elimineer word aangesien die aard daarvan nie relevant tot die aanvangsfranchisefooi is nie:

- Die reg van gebruik van 'n rolprentfilm, klankopname of verwante advertensiestukke;
- Die meedeling van kennis in verband met die gebruik van die film, klankopname of verwante advertensiestukke; en
- Die reg van gebruik van 'n artikel 12D pyplyn, transmissielyn- of kabel of spoorlyn wat 'n 'geaffekteerde bate' ingevolge artikel 12D is.

Ondersoek moet dus ingestel word of die fooi 'n betaling vir die reg van gebruik van die oorblywende items gelys in artikel 11(f) is. 'n Doeltreffende toepassing van die tweede primêre toets van artikel 11(f) verlang gevolglik 'n hersiening van die doel van die aanvangsfranchisefooi. Die bewoording wat gebruik word in die spesifieke franchise-ooreenkoms, is dus van kardinale en deurslaggewende belang ten einde vas te stel of die

aanvangsfranchisefooi kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f). Om enige verwarring te voorkom, moet die bewoording van die franchise-ooreenkoms duidelik en ondubbelsinnig wees.

Vir doeleindes van die ontleding is 'n standaard franchise-ooreenkoms van elk van vyf van Suid-Afrika se sewe verskillende petroleumaatskappye bekom. Bestudering van die verskillende franchise-ooreenkomste verkry, behoort dus die item(s) waarvoor die fooi tipies betaal word, te identifiseer. Die fooi hoef nie noodwendig 'n betaling vir die *reg van gebruik* te wees nie. Kommentaar word telkens gelewer ten opsigte van die struktuur en bewoording van die ooreenkomste en of die fooi aan die tweede primêre vereiste voldoen. Weens 'n vertroulikheidsvereiste word skuilname vir die betrokke petroleumaatskappye telkens gebruik.

Na 'n deeglike studie van die verskillende franchise ooreenkomste is die aanvangsfranchisefooi telkens as volg omskryf (let wel dat die toepaslike uittreksels telkens verskaf word; sien die Bylae tot die tesis vir die gedetailleerde uittreksels uit die onderskeie franchise ooreenkomste):

Petroleumaatskappy A:

*“Subject to the terms and conditions herein ‘A’ hereby grants to the Franchisee for the period of this Agreement, **the right and authority and license to operate an ‘A’ Franchise operation** at the premises in accordance with the ‘A’ Systems and methods. Upon signature of this agreement the Franchisee shall pay to ‘A’ the up-front non-refundable ‘A’ franchise fee set out in the fee schedule marked Annexure “F1”. The Franchisee shall not be entitled to take delivery of the business unless the franchise fee referred herein has been duly paid.*

- *The Franchisee shall pay to ‘A’ an up-front franchise fee of R400 000.00 (four hundred thousand Rand) excluding VAT, in terms of this agreement.”* (Franchise-ooreenkoms tussen Petroleummaatskappy A en Franchisehouer, 2010)

In die bostaande uittreksel word dit gespesifiseer dat die fooi betaal word as teenprestasie vir die reg en vergunning om 'n spesifieke franchise te kan bedryf. Hierdie bewoording is egter problematies in dié sin dat die betaling van die fooi vir die *verkryging* van 'n reg is,

wat impliseer dat die fooi kapitaal van aard is (sien afdeling 5.2.3.1). Indien dit wel die geval is, slaag die fooi nie die eerste sekondêre vereiste van artikel 11(f) soos gestel op bladsy 128 nie. Dit is gevolglik onduidelik of die reg wat ontstaan, 'n gewone eiendomsreg (met ander woorde 'n besit reg sonder gebruiksreg) is en of dit 'n reg van gebruik is (soos bedoel deur artikel 11(f)). Indien dit bloot die eersgenoemde reg is, blyk dit dat daar geen aftrekking onder die huidige Inkomstebelastingwetgewing bestaan nie. Die reg soos bedoel deur die bostaande franchise-ooreenkoms is 'n *reg om besigheid te kan doen* en nie *per se 'n reg om iets te gebruik* nie.

Dit word aan die hand gedoen dat die bostaande bewoording van die franchise-ooreenkoms, dit vir die franchisehouer potensieel uiters moeilik kan maak om te argumenteer dat die fooi 'n betaling vir die reg van gebruik is soos bedoel deur artikel 11(f) indien dit nie as sodanig gestipuleer is nie. Bo en behalwe hierdie probleem, lys hierdie spesifieke ooreenkoms nie enige items waarvoor die reg van gebruik (indien enige) toegeken word nie. Per implikasie lei dit daartoe dat in hierdie geval die franchisehouer hom nie kan beroep op die werking van artikel 11(f) nie en verder ook nie sal kan staatmaak op die werking van artikel 11(a) nie vir redes reeds genoem. Vir doeleindes van artikel 11(f) word die bostaande bewoording dus as gebrekkig en vaag beskou. Sien afdeling 5.3 vir 'n toepaslike aanbeveling om hierdie situasie vir die franchisehouer te beredder.

Petroleummaatskappy B:

“The franchisor hereby grants to the franchisee for the period of this agreement

- ***a franchise to operate a ‘B’ franchise store on the premises and***
- ***a license to use the ‘B’ franchise system including the ‘B’ franchise identifications***
- *on the terms and conditions set out herein and subject to the applicable terms and conditions of the Master Agreement.*

This franchise and license does not confer on the franchisee any right, title or interest in or to the ‘B’ Franchise system, including the ‘B’ Franchise identifications, other than the temporary right to use the system in the manner and to the extent prescribed and approved by the Franchisor herein or elsewhere in writing. The

Franchisor is the sole owner of the 'B' Franchise service marks, trade marks, trade names, brand images, designs and copyright materials.

The franchise fees are as follows:

- *Franchise Fee** *R200 000*
- **Note: The Franchise Fee is payable in a lump sum amount at the time of signing the franchise agreement.* (Franchise-ooreenkoms tussen Petroleummaatskappy B en Franchisehouer, 2010)

Die bostaande uittreksel toon duidelik dat die fooi betaal word vir die bedryf van die franchise en 'n lisensie om die franchise se stelsels en intellektuele eiendom (insluitend ontwerpe, handelsmerke, kopiereg materiaal en logo's) *te gebruik*. In hierdie spesifieke geval, word die lisensie dus geag 'n *reg van gebruik* te wees. Hierdie bewoording plaas meer klem op die gebruik van hierdie items wat ook gelys word as die sogenaamde "kwalifiserende" items onder artikel 11(f). 'n Potensiële struikelblok vir die aftrekking van die fooi in sy geheel ingevolge artikel 11(f), is die feit dat die fooi in hierdie spesifieke ooreenkoms 'n tweeledige doel het. Uit die ooreenkoms blyk dit dat die fooi deels vir die reg van bedryf en deels vir die reg van gebruik betaal word. Dit word aan die hand gedoen dat daar 'n verskil is tussen die toestaan van 'n reg om as 'n franchise 'n besigheid te kan beoefen en die toestaan van 'n reg om items van die franchise te kan gebruik.

Alhoewel albei hierdie regte as kapitaal van aard beskou behoort te word, kan die laasgenoemde reg moontlik kwalifiseer vir 'n aftrekking onder artikel 11(f) aangesien dit fokus op die *reg van gebruik*, maar die eersgenoemde reg nie. Hierdie is egter 'n kontensieuse kwessie waarvan die skeidslyn nie altyd so duidelik is nie. Met die bostaande inaggenome blyk dit op die oog af of die bewoording en doel van hierdie fooi moontlik aan die tweede primêre vereiste sal voldoen en dus duideliker en meer doeltreffend as die voorafgaande ooreenkoms gestruktureer is. Ondersoek moet dus ingestel word of 'n enkelbedrag verdeel kan word in afsonderlike komponente vir aftrekkingsdoeleindes, en indien wel op watter grondslag sal 'n toedeling gemaak moet word. Sien bladsy 124 vir 'n gedetailleerde bespreking van hierdie ondersoek.

Petroleummaatskappy C:

“Licence Fee

*Upon signature of this Agreement the Dealer shall pay to the Company a **Licence Fee, which fee shall entitle the Dealer to market the Company’s Automotive Products and to use the Company’s brand names, logos and trademarks associated therewith.** The Licence Fee shall be calculated at the rate of ten cents per litre, based on the average monthly volume of Automotive Fuel sold from the Premises over the twelve month period immediately preceding the Commencement Date of this Agreement; or in the case of a new service station, based on the projected average monthly volumes of Automotive Fuel at the end of the third year of operation as determined by the Company. The Licence Fee is not refundable under any circumstances whatsoever, except upon cancellation of this Agreement by the Dealer for a breach by the Company.”* (Franchise-ooreenkoms tussen Petroleummaatskappy C en Franchisehouer, 2010).

Soortgelyk aan die vorige geval, dui die bostaande uittreksel daarop dat die fooi tweedoelig is, naamlik dat dit betaal is:

- (1) as teenprestasie vir die reg om Franchise C se produkte te bemark ; en
- (2) as teenprestasie vir die reg van gebruik van die Franchise se intellektuele eiendom.

Dit word aan die hand gedoen dat die tweede doel van die fooi aan die tweede primêre vereiste van artikel 11(f) voldoen aangesien die fooi betaal word vir die reg van gebruik van intellektuele eiendom soos gestel deur artikel 11(f)(iii). Die eerste doel blyk egter nie aan die tweede primêre vereiste te voldoen nie. Die doel dui nie op die reg van gebruik van enige van die items gelys in artikel 11(f) nie. Voorts wil dit voorkom of dit dui op ’n verkryging van ’n bate naamlik ’n reg tot bemarking. Indien dit die geval is, slaag hierdie gedeelte van die fooi nie die eerste sekondêre vereiste nie. Aangesien hierdie deel van die fooi kapitaal van aard is, blyk ’n aftrekking ingevolge artikel 11(a) ook nie moontlik te wees nie. Huxham en Haupt (2010:111) voer aan dat ’n betaling wat gemaak word ten einde ’n bate te gebruik, moet onderskei word van ’n betaling wat gemaak word ten einde die blywende reg om die bate te gebruik, te bekom. So ’n reg sal ’n ontasbare bate wees en sal gewoonlik kapitaal van aard wees, aangesien dit deel van die belastingpligtige se inkomsteverdienende struktuur sal uitmaak.

Die aftrekking van die totale fooi wat as enkelbedrag betaalbaar is word dus bemoeilik deur die feit dat 'n gedeelte daarvan na alle waarskynlikheid nie as aftrekking onder artikel 11(f) of 11(a) geëis sal kan word nie.

Petroleummaatskappy D:

“Initial Fee

*The Lessee shall pay to the Lessor a once-off initial fee of Rxxx in **consideration for the rights granted by the Lessor to the Lessee to operate the Lessee’s business at the leased premises and utilise the “D” Franchise systems, service station equipment, storage and dispensing equipment and the leased premises, provided that such initial fee shall only apply in respect of leased premises that have been newly constructed or taken over for the first time by the Lessor into its network of service stations but, in any event, which are an addition to the Lessor’s existing network.***

Brand Fee

*A once-off brand fee of Rxxx is payable by the Lessee to the Lessor in **consideration for the rights and license to use and trade under the “D” brand, the “D” marks and the “D” systems at the leased premises.*** (Franchise-ooreenkoms tussen Petroleummaatskappy D en Franchisehouer, 2010).

Hierdie ooreenkoms verskil ietwat van die vorige ooreenkomste in die opsig dat daar twee aanvangsfranchisefoos betaalbaar is. Beide die “Initial Fee” en “Brand Fee” word beskou as aanvangsfranchisefoos. Die bostaande bewoording van die doel van die aanvangsfranchisefoos is duidelik, ondubbelsinnig en doeltreffend gestruktureer. Die foos word bo alle twyfel betaal as vergoeding vir die reg van gebruik van Franchise E se stelsels (uitrusting), toerusting, grond en geboue en intellektuele eiendom. Beide die foos voldoen dus aan die tweede primêre vereiste van artikel 11(f).

Petroleummaatskappy E:

“The Franchisor hereby grants to the Franchisee and the Franchisee hereby accepts during the term of the Franchise Agreement, a Franchise to carry on the Business at the Premises in accordance with the defined standards of operation and procedures set out in the Franchise Agreement and the Operations Manual. The grant of the Franchise to the Franchisee is an exclusive licence to conduct a Business at the Premises and the Franchisee may not cede, assign or make over in any way, any of its rights under this Franchise Agreement without the prior written consent of the Franchisor, nor may it relocate to other premises without the prior written consent of the Franchisor.

Initial Once-Off fee

An initial once-off fee is payable at the commencement of this agreement for the right of use of Franchise E’s equipment, intellectual property and Know-How.” (Franchise-ooreenkoms tussen Petroleummaatskappy E en Franchisehouer, 2010).

Die bewoording wat gebruik word in Petroleummaatskappy E se franchise-ooreenkoms stel dit dat die fooi betaal word as teenprestasie vir die *reg van gebruik van die franchise se toerusting en intellektuele eiendom*. Hierdie omskrywing is duidelik, ondubbelsinnig en tot die punt. Die fooi voldoen dus aan die tweede primêre vereiste van artikel 11(f).

Die bostaande ontledings van die verskillende franchise-ooreenkomste is uitgevoer ten einde die aanvangsfranchisefooie te toets aan die hand van die eerste en tweede primêre vereistes van artikel 11(f). Die ontledings het getoon dat franchisegewers en franchisehouers van variërende bewoording gebruik maak om die doel van die aanvangsfranchisefooie te omskryf. Hierdie variasies kan problematies wees in die sin dat dit die aftrekbaarheid van die fooi kan belemmer indien die bewoording in die franchise-ooreenkoms dubbelsinnig, vaag en ingewikkeld is. Sien afdeling 5.3 vir ’n aanbeveling in hierdie verband.

Bespreking van bykomende kwessies voortspruitend uit die toepassing van artikel 11(f)

Voordat die resultate van die toepassing van die twee primêre vereistes en die beoordeling van die aanvangsfranchisefooi aan die hand van die drie sekondêre vereistes finaal oorweeg kan word, is daar egter nog twee kwessies ten opsigte van artikel 11(f) wat verdere bespreking verlang. Die eerste kwessie is die geval waar die aanvangsfranchisefooi betaal word vir die reg van gebruik van 'n item wat nie spesifiek gelys word in artikel 11(f) nie. Waar 'n franchise-ooreenkoms nie die spesifieke tipes intellektuele eiendom soos gelys in artikel 11(f) stipuleer nie, ontstaan die vraag of die betaling van die fooi kan kwalifiseer as 'n teenprestasie vir die reg van gebruik van 'enige ander goed wat van 'n dergelike aard is'. Byvoorbeeld, indien die fooi 'n betaling is vir onder andere die reg van gebruik van die franchise se naam, die gebruik van die voordele wat voortspruit uit die klandisiewaarde wat gekoppel is aan die franchise se goeie naam, of die gebruik van die franchise se handelsgeheime, ontstaan die vraag of hierdie items (aangesien dit nie spesifiek gelys word deur artikel 11(f) nie) kan kwalifiseer as 'enige ander goed wat van 'n dergelike aard is'. Dit is dus nodig om vas te stel wat beteken die frase 'enige ander goed wat van 'n dergelike aard is' en daarmee saam hoe wyd (of hoe eng) hierdie frase interpreteer kan word.

Die tweede kwessie handel oor die verdeling van 'n enkelbedrag in verskillende komponente vir aftrekkingsdoeleindes. Hierdie scenario word aangetref waar 'n enkelbedrag, soos die aanvangsfranchisefooi, betaal word vir verskillende items. Byvoorbeeld, soos in die ontleding van Petroleummaatskappy B, C en D se franchise-ooreenkomste, het dit voorgekom of die doel van die fooi tweeledig is. Die vraag wat ontstaan is of die enkelbedrag verdeel kan word in komponente wat vir verskillende aftrekkings kwalifiseer, en indien wel op watter grondslag of basis moet die toedeling gemaak word. Die genoemde twee kwessies word vervolgens bespreek.

Die betekenis en interpretasie van die frase 'enige ander goed wat van 'n dergelike aard is'

Artikel 11(f) laat die aftrekking toe van 'n premie of dergelike vergoeding wat betaal is as teenprestasie vir, onder andere, "die reg van gebruik van 'n patent soos in die Wet op Patente, 1978 (Wet No.57 van 1978), omskryf, of 'n model soos in die Wet op Modelle, 1993 (Wet No. 195 van 1993), omskryf, of 'n handelsmerk soos in die Wet op

Handelsmerke, 1993 (Wet No. 194 van 1993), omskryf, of 'n outeursreg soos in die Wet op Outeursreg, 1978 (Wet No. 98 van 1978), omskryf, of van enige ander goed wat van 'n dergelike aard is, indien bedoelde patent, model, handelsmerk, outeursreg of ander goed vir die voortbrenging van inkomste gebruik word of inkomste daarvan verkry word" (eie beklemtoning).

Die ontleding van die verskillende franchise-ooreenkomste het getoon dat die omskrywing van die doel van die fooi (oftewel waarvoor die aanvangsfranchisefooi betaal word) somtyds vaag is. Waar die ooreenkomste nie spesifiek verwys na die items gelys in artikel 11(f)(i), (ii), (iii) en (iv) nie, maar na ander tipe items, ontstaan die vraag tot watter mate kan hierdie 'ander tipe' items kwalifiseer as '*enige ander goed wat van 'n dergelike aard is*'. Die betekenis en reikwydte van hierdie frase moet dus ondersoek word.

Die frase word nie omskryf deur die Wet nie. 'n Omskrywing van die frase binne die konteks waarin dit in artikel 11(f) gebruik word is ook nog nie deur die Hof verskaf nie. Volgens Clegg en Stretch (2008), moet die gewone woordeboekbetekenis van 'n woord daaraan gekoppel word in die geval waar 'n woord nie deur die Wet omskryf word nie, tensy daar 'n teenstrydige bedoeling blyk te wees (soos per *Mincer Motors Ltd v Commissioner of Customs and Excise 1958 (1) SA 652 (T)*). In die hofsak *Brick Potteries Co Ltd v City Council of Johannesburg 1945 TPD 194* is bevind dat bewyse, oor die algemeen, nie geoorloof is om aan te toon dat 'n woord in 'n spesiale mate gebruik word anders as die gewone woordeboekbetekenis daarvan nie. In *Union Government v Mack 1917 AD 731* het regter Solomon, die volgende stelling gemaak op bladsy 739 van die saak:

"Now the primary rule in the construction of statutes is that the language of the legislature should be read in its ordinary sense; but this is a rule which is subject to exceptions, and there are many cases in the reports in which the Courts have taken upon themselves to modify the plain meaning of the language..."

Volgens Clegg en Stretch (2008) sal die Hof dus afwyk van die gewone woordeboekbetekenis van 'n woord om sodoende effek te gee aan die ware bedoeling van die Wetgewer, waar dit vanuit die omvang en bedoeling van die betrokke wetgewing blyk dat die gewone en ongekwalfiseerde betekenis van die woord in teenstelling met sodanige omvang is, of sou lei tot 'n absurditeit wat nooit deur die wetgewer bedoel kon gewees het

nie. Hierdie siening word ondersteun deur die uitspraak in die hofsaak *R Koster & Son (Pty) Ltd & another v CIR* waar die hof bepaal het dat die gewone betekenis van woorde toegepas moet word tensy dit tot absurditeit sou lei wat die hof oortuig is die wetgewer nie kon bedoel het nie. In *New Union Goldfields Ltd v CIR 1950 (3) SA 392 (A)* het die hof dit ook duidelik gemaak dat die hof nie sal afwyk van die letterlike betekenis van die woord op 'n wyse wat sou lei tot die herskrywing van die betrokke gedeelte van die Wet nie.

Uit die bostaande volg dit, dat dit as toepaslik beskou word dat die gewone woordeboekbetekenis van die woord 'dergelik' gebruik kan word om die betekenis daarvan vir doeleindes van artikel 11(f) te bepaal. Die gewone woordeboekbetekenis van die woord 'dergelik' volgens die *Verklarende Handwoordeboek van die Afrikaanse Taal* (1994:137) is: 'soortgelyk, net soos wat vroeër genoem is'. Die *Verklarende Afrikaanse Woordeboek* (2010) omskryf die woord as 'sodanig, sulke, soortgelyk. In dergelike gevalle; iets dergeliks, iets soos dit'. Die kern konsep wat dus na vore kom is dat die woord verwys na 'iets soortgelyks'. Tot in watter mate 'iets soortgelyks' is, is egter 'n kwessie van interpretasie en graad.

In afdeling 5.2.5.2 is die frase binne die konteks van artikel 11(gC) ondersoek. In artikel 11(gC) word daar verwys na sekere tipes intellektuele eiendom en items van 'n soortgelyke of dergelike aard. De Koker (2008) het die betekenis en omvang van die frase 'soortgelyk of van 'n dergelike aard' met betrekking tot intellektuele eiendom ondersoek. Die vraag wat gevolglik ontstaan is of De Koker se denkwysse van toepassing kan wees binne die konteks van artikel 11(f).

Volgens Taljaard (2001:62) het die hof in *SIR v Somers Vine 29 SATC 179* ook met goedkeuring verwys na die vermoede dat dieselfde woorde in dieselfde wet dieselfde betekenis dra, maar wys daarop dat indien dit uit die konteks van die wet blyk nie die geval te wees nie, moet die hof die betrokke wetsbepaling dienooreenkomstig uitleë. Hierdie benadering is dan ook in ooreenstemming met die benadering wat deur die Suid-Afrikaanse howe gevolg word by die uitleg van wetgewing in die algemeen. Hieruit volg dat dit impliseer word dat die betekenis van die begrip 'eiendom soortgelyk aan intellektuele eiendom' soos gebruik in artikel 11(f) dieselfde betekenis behoort te dra as die ooreenstemmende begrip soos gebruik in artikel 11(gC). Verder moet daarop gelet word dat die frase, soos wat dit gebruik word in artikel 11(f), gekoppel is aan die items gelys onder artikel 11(f)(iii), naamlik *sekere tipes intellektuele eiendom*. Dit word aan die

hand gedoen dat die frase slegs binne daardie konteks oorweeg moet word, en nie gekoppel is aan enige van die ander items gelys in artikel 11(f)(i) – (v) nie. Die parameter waarbinne die frase van krag is, is dus duidelik en onweerlegbaar.

Wanneer daar na items soortgelyk aan intellektuele eiendom verwys word is die vraag wat gevolglik ontstaan tot in watter mate is 'n item soortgelyk aan intellektuele eiendom. Die antwoord tot hierdie vraag kan moontlik gevind word in die toepassing van die *ejusdem generis* en *noscitur a sociis* beginsel en stelreël wat deur die Suid-Afrikaanse howe gebruik word. Met betrekking tot die *ejusdem generis* reël verwys 'n afdeling van 'n statuut in sekere gevalle na besondere items met 'n gemeenskaplike karaktereienskap, wat van hierdie items 'n *genus* ('n kategorie of klas) maak, en hierdie besondere items word dikwels gevolg deur algemene woorde of frases (Clegg & Stretch, 2008). Een van hierdie sodanige gevalle word in artikel 11(f) aangetref waar die artikel dus verwys na 'n *genus*, naamlik intellektuele eiendom, gevolg deur woorde van 'n algemene aard, naamlik 'enige ander goed wat van 'n dergelike aard is'.

Waar so 'n lys van items (soos handelsmerke, kopieregte en patente) 'n *genus* of klas vorm en gevolg word deur 'n algemene uitdrukking, word die algemene uitdrukking (in die afwesigheid van 'n teenstrydige bedoeling deur die statuut) vertolk as *ejusdem generis* om in te sluit slegs ander items van dieselfde klas as wat die besondere woord(e) is. Voorts, terwyl dit waar is dat die gewone woordeboekbetekenis van 'n woord toegepas moet word wanneer 'n statuut interpreteer word, hierdie reël onderhewig is aan die kwalifikasie dat die spesifieke konteks van die statuut wat ondersoek word, 'n meer beperkte interpretasie mag vereis (Clegg & Stretch, 2008). Dit gebeur dus dikwels dat 'n woord(e) met 'n wye en algemene betekenis op 'n beperkte wyse interpreteer word deur 'n toepassing van die *ejusdem generis* reël deur die Suid-Afrikaanse howe (soos per *R v Chitsa 1966 (2) SA 34 (R,S)*).

Die blote feit dat algemene woorde ná spesifieke woorde volg, aktiveer nie outomaties die gebruik van die *ejusdem generis* reël nie. Die reël sal slegs toegepas word waar 'n duidelik klas of kategorie gevolg word deur woorde waarvan die omvang nie so duidelik is nie, maar die woorde self ondubbelsinnige, algemene woorde is (soos per *Sacks v City Council of Johannesburg 1931 TPD 443*).

Die *ejusdem generis* reël word dikwels uitgedruk deur die stelreël *noscitur a sociis*, wat bepaal dat die betekenis van 'n woord vasgestel kan word deur na ander woorde wat daarmee geassosieer word te verwys (Clegg & Stretch, 2008). Twee of meer woorde wat vatbaar is vir analoë betekenis word saam gebruik. Hierdie woorde neem mekaar se 'kleur' aan, dit wil sê die meer algemene word beperk tot die betekenis analoog aan die minder algemene (Van Schalkwyk, 2010:5). Volgens Botha (1998:128) word woorde dus geken aan die ander waarmee hulle verskyn. Byvoorbeeld, die woorde 'intellektuele eiendom' word in hierdie situasie as die minder algemene woorde beskou aangesien dit na spesifieke soort items verwys. Items 'soortgelyk of van 'n dergelike aard' is van 'n meer algemene aard, maar sal binne konteks die 'kleur' van die minder algemene woorde, naamlik die van intellektuele eiendom aanneem. Dit sal dus nouliks verwant wees aan hierdie woorde.

Dit word aan die hand gedoen dat, met die bogenoemde beginsels en praktyk van die Suid-Afrikaanse howe in ag genome, die frase '*enige ander goed wat van 'n dergelike aard is*' vir doeleindes van artikel 11(f) eng interpreteer moet word aan die hand van die klas van items waarmee dit gepaard gaan, naamlik dié van intellektuele eiendom. Voorts word dit gestel dat die frase dieselfde betekenis behoort te dra as die betekenis wat daaraan toegeken is vir doeleindes van artikel 11(gC).

Vir doeleindes van artikel 11(gC) word intellektuele eiendom deur die howe beskou as 'n eiendomsregbelang beskerm deur wetgewing. Die gewone grammatikale interpretasie van die frase 'eiendom van 'n soortgelyke aard' is veronderstel om te beteken die verkryging van intellektuele eiendom wat tot stand kom met die uitoefening van intellektuele vermoëns en waartoe wetgewing regte en beskerming verleen en wat benut kan word deur die skepper of uitvinder daarvan, of wat toestemming verleen het aan iemand anders om dit te benut deur en of ander vorm van toewysing of oordrag.

De Koker (2008) se hantering van hierdie aangeleentheid word as nuttig beskou. Behoorlik geïnterpreteer, moet eiendom, om soortgelyk in aard te wees, die fundamentele en eiesoortige eienskappe en kenmerke besit van die spesifieke geïdentifiseerde intellektuele eiendom onder bespreking; geringe of oppervlakkige ooreenkomste sal nie voldoende wees nie. Dit word aan die hand gedoen dat die frase binne sy trefwydte insluit, intellektuele eiendom wat nie geregistreer is onder die relevante wetgewing nie, maar deur die eienaar daarvan op dieselfde manier hanteer word as sodanige handelsmerke,

ontwerpe, geheime formules en prosesse (De Koker, 2008). Hieruit volg dat die items wat as voorbeelde gebruik is op bladsy 119 wat moontlik as '*items soortgelyk aan intellektuele eiendom*' beskou kan word, aan die bogenoemde vereistes moet voldoen alvorens hulle kan kwalifiseer as items soortgelyk aan intellektuele eiendom.

Dit blyk dus dat items soos die handelsgeheime en geheime formules en -prosesse van 'n franchisegewer heel waarskynlik as items soortgelyk aan intellektuele eiendom beskou behoort te word gegewe die feit dat hierdie items geskep is deur die intellektuele vermoëns van die franchisegewer. Voorts is hierdie items ontasbaar en die vertroulikheid, werking asook eienaarskap daarvan word beskerm deur die franchise-ooreenkoms. Normale kontrakteregbeginsels geld ten opsigte van die franchise-ooreenkoms. Hierdie tipe items het dus dieselfde fundamentele eienskappe as die ander intellektuele eiendom items wat in artikel 11(f)(iii) gelys word. Dit is egter onwaarskynlik dat die ander items wat op bladsy 119 as voorbeelde gelys is, sal kwalifiseer aangesien dit nie die karakter-eienskappe van intellektuele eiendom ten toon stel nie. In kort, behoort 'n premie (aanvangsfranchisefooi) wat betaal word as teenprestasie vir die reg van gebruik van die franchisegewer se handelsgeheime, geheime prosesse en -formules, dus te kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f) aangesien dit waarskynlik is dat die betaling gemaak word vir die reg van gebruik van *enige ander goed wat van 'n dergelyke aard is (met betrekking tot intellektuele eiendom)*.

Die verdeling van 'n enkelbedrag in afsonderlike komponente vir aftrekkingsdoeleindes

Die doel waarmee 'n enkelbedrag aangegaan word kan meerdoelig wees. Waar een doel nie duidelik na vore tree nie, word die vraag gestel of die enkelbedrag verdeel kan word in verskillende komponente ten einde vir verskillende aftrekkings te kwalifiseer. Alhoewel die verdeling van 'n onkoste in 'n kapitaal en inkomste element nie uitdruklik deur die Wet voorgeskryf of verbied word nie, het die Suid-Afrikaanse howe al in verskeie hofsake dit goed gedink om die toedeling van 'n onkoste tussen 'n kapitaal- en inkomste element toe te laat, op voorwaarde dat die toedeling billik en redelik gemaak word. Dit wil dus voorkom dat, gegewe die spesifieke feite van 'n betrokke saak, dit moontlik is om 'n enkelbedrag betaling, soos die aanvangsfranchisefooi, toe te deel in verskillende komponente waar die doel van die fooi meerdoelig is.

'n Betroubare toedelingsmetode word egter verlang. Die toedelingsmetode moet regverdig wees vir beide die belastingpligtige en fiskus. Dit is belangrik om daarop te let dat elke saak afsonderlik op meriete beoordeel sal word. Ondersteuning van die toedeling van onkoste in gepaste situasies word gevind in verskeie uitsprake van regters onder andere in *Secretary for Inland Revenue v Guardian Assurance Holdings (SA) Ltd* 38 SATC 111 ('Guardian'), *Borstlap v Sekretaris van Binnelandse Inkomste* 43 SATC 195 ('Borstlap'), *Commissioner for Inland Revenue v Nemojim (Pty) Ltd* 45 SATC 241 ('Nemojim'), *Tuck v Commissioner for Inland Revenue* 50 SATC 98 ('Tuck') en *Commissioner for Inland Revenue v VRD Investments (Pty) Ltd* 55 SATC 368 ('VRD'). Die relevante dele van die uitsprake word telkens aangehaal. In die Guardian-saak het Regter Muller JA op bladsy 113 van die saak bevind dat die toedeling van 'n onkoste in verskillende komponente nie uitdruklik verbied word deur die Wet nie en dat toedeling toelaatbaar is mits 'n betroubare en regverdige verdeling gemaak kan word:

"Held (i) That, although all respondent's flotation expenditure was incurred for a dual purpose, and notwithstanding the physical impossibility of dissecting the various items of expenditure for allocation between those purposes, it did not necessarily follow that the whole of the expenditure must be regarded as being of capital nature since, in the absence of any prohibition or direction in the Act, there existed no objection in principle to an apportionment; nor would apportionment be inconsistent with s 23(g) of the Act... (iv) That in the premises an apportionment need not necessarily be arbitrary; but that as the contention that only an arbitrary apportionment is possible had not been raised in the Special Court, it sufficed to say that prima facie the apportionment advanced by respondent was sensible and clear that, in any event, other methods of achieving a logical and fair apportionment may exist."

Regter Corbett ondersteun regter Muller se siening op bladsy 196 van die Borstlap-saak en beaam weer dat die Wet nie uitdruklik toedeling verbied nie en dat die redelikheid van die toedeling sal afhang van die feite van die spesifieke scenario:

"Held (iii) That, although the Act makes no express provision for division of expenditure in cases where the taxpayer has paid a global amount in respect of items which are partially within and partially without the ambit of the general deduction formula of the Act, in practice such a division is sometimes permitted and

recognised by the courts when it can be shown that particular items are closely associated with the production of income – the overall criterion being what is fair and reasonable on the particular facts.”

Regter Corbett op bladsy 114 tot 115 van die Tuck-saak noem verder dat die konsep van toedeling in Engeland en Australië met sukses toegepas word, maar dat die keuse van 'n toepaslike en aanvaarbare toedelingsmetode dikwels 'n probleem is:

“...it seems to me that in a proper case apportionment provides a sensible and practical solution to the problem which arises when a taxpayer receives a single receipt and the quid pro quo contains two or more separate elements, one or more of which would characterize it as capital. It could hardly have been the intention of the legislature that in such circumstances the receipt be regarded wholly as an income receipt, to the disadvantage of the taxpayer, or wholly as a capital receipt, to the detriment of the fiscus. And it is of some interest to note that the solution of apportionment in cases of this nature has been adopted in England...and in Australia... The problem in this case is to establish an acceptable basis of apportionment.”

Regter Scott op bladsye 371 tot 372 van die 'VRD'-saak noem ook kortliks dat die toedelingsmetode wat gebruik word regverdig en billik moet wees vir beide die belastingpligtige asook die fiskus:

“Held (xii) That, as to the Commissioner’s alternative submission that the expenditure be apportioned between capital and revenue, that notwithstanding the absence of statutory authority, the courts had, in a number of cases in the past, approved of the principle of apportionment when dealing with the deductibility of expenditure which was partly of a capital nature and partly not, and that the circumstances of the instant case were such that it would be appropriate for such an apportionment to be made... (xiv) That although no arithmetical basis for apportionment was possible, that did not preclude an apportionment being made, and in all the circumstances an apportionment on the basis of 25% of the expenditure being of a capital nature would be fair and reasonable to both parties.”

Die resultaat van die sienings wat in die bostaande hofsake gehuldig is, is dat waar die aanvangsfranchisefooi, argumentshalwe, betaal word vir die reg van gebruik van die items gelys in artikel 11(f) en vir die toegang tot die franchise se stelsels of reg van bemarking of selfs die reg om met die franchise geassosieer te word, kan 'n gedeelte van die fooi (betroubaar en billik toegedeel) as aftrekking onder artikel 11(f) geëis kan word. Die gedeelte(s) wat vir toepaslike redes nie vir enige aftrekking(s) kwalifiseer nie, sal uit die aard van die saak nie aftrekbaar wees nie. Toedeling kan met ander woorde toegepas word mits die feite en omstandighede van die spesifieke geval hom daartoe verleen.

Beoordeling van die aanvangsfranchisefooi aan die hand van die tweede primêre vereiste van artikel 11(f)

Gegewe die gedetailleerde bespreking van die tweede primêre vereiste van artikel 11(f) asook die bostaande kwessies wat bespreek is, kan die aanvangsfranchisefooi aan die hand van die tweede primêre vereiste soos volg beoordeel word: waar die bewoording van die franchise-ooreenkoms *spesifiek* na die doel van die aanvangsfranchisefooi verwys as die teenprestasie vir die *reg van gebruik* van 'n franchise se *grond, geboue, toerusting, masjinerie, intellektuele eiendom (of soortgelyke eiendom), of meedeling van kennis wat in verband staan met die gebruik van die intellektuele (of soortgelyke) eiendom*, behoort die fooi geen probleme te ondervind om aan die tweede primêre vereiste van artikel 11(f) te voldoen nie. 'n Franchisehouer moet egter in gedagte hou dat alle items waarvoor die fooi betaal word nie noodwendig sal kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f) nie. Waar die doel van die fooi egter meerdoelig is, kan 'n toedeling gemaak word tussen die dele van die fooi wat wel kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f) en dele wat vir ander aftrekkings (indien enige) kwalifiseer. Dié dele van die fooi wat wel kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f) sal dus aftrekbaar sal wees. Die toedelingsmetode moet egter billik en regverdig wees. 'n Verdere aspek wat die franchisehouer in gedagte moet hou is dat die frase '*van 'n dergelyke aard*' slegs betrekking het op intellektuele eiendom en sal moet voldoen aan die vereistes daargestel deur die howe rondom hierdie aangeleentheid ten einde te kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f).

Ten slotte moet daar op gelet word dat daar verskeie variasies van franchise-ooreenkomste bestaan. 'n Franchise-ooreenkoms moet dus deeglik bestudeer word om vas te stel of die fooi aan die vereistes van artikel 11(f) voldoen. Die gebruik van die korrekte bewoording en doeltreffende strukturering van die franchise-ooreenkoms is van

kardinale belang ten einde die doel waarmee die aanvangsfranchisefooie aangegaan word, duidelik en ondubbelsinnig weer te gee. Voorts moet die wese en vorm van die transaksie die werklikheid weerspieël met die gevolg dat die houe dan gehoor sal gee aan die ware bedoeling van die franchisehouer en franchisegewer.

Indien die aanvangsfranchisefooie aan die twee primêre vereistes van artikel 11(f) voldoen, moet dit ook nog aan drie sogenaamde sekondêre vereistes voldoen. Hierdie vereistes word kortliks bespreek.

(e) Bespreking van die drie sekondêre vereistes van artikel 11(f)

Volgens verskeie hofsake, akademië en belastingpraktisyns kan die drie sekondêre vereistes van artikel 11(f) waaraan die aanvangsfranchisefooie moet voldoen, kortliks as volg uiteengesit word:

- (1) Daar moet op gelet word dat die vermindering is slegs beskikbaar wanneer 'n premie vir die *reg van gebruik* of okkupasie van 'n bate betaal is. Bedrae wat vir die algehele verkryging van 'n bate betaal word, val nie binne die bestek van die vermindering nie (Stiglingh *et al.*, 2010:234). Hierdie vereiste is daargestel deur die belastinghofsake *ITC 353 (1936) 9 SATC 82 en ITC 613 (1945) 14 SATC 389*.
- (2) Geen vermindering ingevolge artikel 11(f) word voorts toegestaan nie tensy die huurpremie *inkomste van die verhuurder is* (Huxham & Haupt, 2010:209). Hierdie vereiste impliseer dat die franchisehouer slegs 'n aftrekking kan eis ingevolge artikel 11(f) indien die aanvangsfranchisefooie inkomste in die hande van die franchisegewer sal wees.
- (3) Die bate waarvoor die premie betaal is moet by die *voortbrenging van inkomste* gebruik word of inkomste moet deur die huurder daaruit verkry word.

Die toepassing van die drie sekondêre vereistes op die aanvangsfranchisefooie word in afdeling 5.2.5.3.3 bespreek.

5.2.5.3.2 Werking van artikel 11(f)

Die werking van artikel 11(f) kom kortliks daarop neer dat die vermindering begin in die jaar waarin die premie vir die eerste keer betaal word. Die premie is in jaarlikse paaieimente aftrekbaar. Die paaieimente word gebaseer op die termyn van die

huurooreenkoms, dit wil sê die totale premie gedeel deur die aantal jare van die huurooreenkoms (beperk tot 'n maksimum van 25 jare). Die aftrekking word toegedeel vir 'n gedeelte van 'n jaar, bereken vanaf die aanvang van die huurooreenkoms. Indien die huurder of die verhuurder die reg het om die kontrak te hernieu, sal die huurder geag word om geregtig te wees op die gebruik of okkupasie vir 'n tydperk wat die Suid-Afrikaanse Inkomstediens as die waarskynlike duur van sodanige gebruik of okkupasie sal beskou (hernuwingstydperke word gewoonlik ingesluit). Die maksimum tydperk wat in berekening gebring kan word, is steeds 25 jaar.

Byvoorbeeld, gestel die franchisehouer is 'n individu wie se jaar van aanslag eindig op 28 of 29 Februarie van 'n jaar. Indien die franchisehouer 'n aanvangsfranchisefooi van R100 000 betaal en die franchise-ooreenkoms strek vir 'n tydperk van vier jaar vanaf 1 Maart van 'n betrokke jaar, sal die aftrekking wat die franchisehouer mag eis ingevolge artikel 11(f) R25 000 per jaar van aanslag beloop (R100 000 gedeel deur vier jaar). Indien die fooi byvoorbeeld op 1 September 2009 betaal is en die ooreenkoms strek vanaf daardie datum, sal die aftrekking wat die franchisehouer op 28 Februarie 2010 mag eis, R12 500 wees (die aftrekking word toegedeel aangesien die ooreenkoms slegs vir ses maande van die belastingjaar, met ander woorde vanaf 1 September 2009 tot 28 Februarie 2010, van krag was). Die aftrekking in die daaropvolgende jaar van aanslag (die 2011 jaar van aanslag) sal R25 000 wees aangesien die ooreenkoms geldig was vir die volle jaar van aanslag. In die jaar van aanslag waarin die ooreenkoms tot einde loop (op 30 Augustus 2013, met ander woorde in die 2014 jaar van aanslag) sal die aftrekking weer net vir ses maande geëis kan word, dit wil sê die aftrekking sal R12 500 wees.

5.2.5.3.3 Finale gevolgtrekking ten opsigte van die aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooi ingevolge artikel 11(f)

Die *doel* waarmee die fooi aangegaan word en *waarvoor* die fooi aangegaan word sal van deurslaggewende belang wees ten einde te bepaal of die betaling van die fooi sal kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f). Die aanvangsfranchisefooi moet dus duidelik uit die bewoording van die franchise-ooreenkoms tesame met die bedoeling van die franchisehouer en franchisegewer betaal word as teenprestasie vir die *reg van gebruik* (die *doel*) van *eiendom* (*waarvoor*) van die franchisegewer. Voorts moet die betaling aan die omskrywing van 'n 'premie of dergelike vergoeding' voldoen en moet die reg van gebruik toegeken word ten opsigte van die items gelys onder artikel 11(f) (die twee

primêre vereistes van artikel 11(f)). Artikel 11(f) sal slegs van toepassing wees as die reg wat verkry word, 'n reg van gebruik is, en *nie* 'n algemene verkrygingsreg of reg wat *nie* 'n reg van gebruik is *nie* (eerste sekondêre vereiste). Die aanvangsfranchisefooi moet ook inkomste in die hande van die franchisegewer wees alvorens artikel 11(f) deur die franchisehouer oorweeg kan word (tweede sekondêre vereiste). In die belastinghofspraak *ITC 1738 65 SATC 37* moes die hof beslis of die ontvangste van 'n eenmalige enkelbedrag deur die franchisegewer vir die reg van gebruik van die franchisegewer se intellektuele eiendom, bruto inkomste in die hande van die franchisegewer was. Die hof het gevolglik bevind dat die bedrag wel bruto inkomste was ingevolge paragrawe (g) en (gA) van die bruto inkomste definisie in artikel 1 van die Wet. Of die bedrag kapitaal van aard was of nie, was irrelevant volgens die hof aangesien die bedrag spesifiek ingesluit word as bruto inkomste. Vir doeleindes van hierdie studie kan daar dus vir alle praktiese doeleindes aanvaar word dat die ontvangs van die aanvangsfranchisefooi deur die franchisegewer, inkomste (soos omskryf deur artikel 1 van die Wet) in daardie party se hande is waar die fooi betaal word vir die *reg van gebruik*.

Laastens moet die bate, waarvan die reg van gebruik deur die betaling van die fooi bekom is, ter voortbrenging van inkomste deur die franchisehouer aangewend word (derde sekondêre vereiste). Dit blyk wel die geval te wees in hierdie studie aangesien die franchisehouer geen inkomste kan genereer sonder gebruik van die items waarvoor hy die aanvangsfranchisefooi betaal nie.

Artikel 11(f) bied dus aan die franchisehouer 'n moontlike aftrekking vir die aanvangsfranchisefooi mits daar aan die vereistes (soos breedvoerig bespreek) van artikel 11(f) voldoen word. Die moontlike aftrekkings wat daar mag bestaan vir tantième en lisensiefooie word laastens bespreek.

5.2.5.4 Lisensiefooie en tantième

Ondersoek word in hierdie afdeling ingestel na die moontlike klassifikasie van die aanvangsfranchisefooi as 'n lisensiefooie of tantième. Die aftrekkings wat daar moontlik mag bestaan vir hierdie tipes items binne die Wet word gevolglik ook ondersoek. Die vergelyking van die aanvangsfranchisefooi met 'n lisensiefooie word eerstens behartig waarna 'n vergelyking met die konsep van tantième uitgevoer word.

5.2.5.4.1 Lisensiefooie

'n Deeglike ondersoek van die Wet het geen bepaling opgelewer wat *spesifiek* voorsiening maak vir die aftrekking van 'n 'lisensie', soos bedoel binne die konteks van hierdie studie nie, met ander woorde geen aftrekkingsbepaling gebruik spesifiek die term 'lisensie' nie. Verder bestaan daar geen bepaling wat die aftrekking van 'n lisensiefooie, soos wat dit in hierdie studie gebruik word, eksplisiet verbied nie. Artikel 11(gD), wat op 1 Maart 2008 ingestel is, laat egter 'n aftrekking van die koste van 'n lisensie toe as dit by die Staat, of van 'n provinsiale administrasie of munisipaliteit gekoop is en dit met dobbel, telekommunikasie of die produksie of verspreiding van petroleum verband hou. Die aanvangsfranchisefooie asook herhalende franchisefooie val egter nie binne hierdie kategorieë en die omvang van hierdie artikel nie en voldoen dus nie aan die vereistes van artikel 11(gD) nie (alhoewel die fooie moontlik as 'lisensies' beskou kan word). Indien die aanvangsfranchisefooie dus ook alternatiewelik as 'n lisensie beskou kan word, moet dit dus eerstens aan die hand van die algemene aftrekkingsformule beoordeel word. Alternatiewe aftrekkings wat nie spesifiek na die term 'lisensie' verwys nie, moet gevolglik ook oorweeg word indien die lisensiefooie nie aftrekbaar is ingevolge artikel 11(a) nie.

Daar moet eerstens vasgestel word of die aanvangsfranchisefooie ook as 'n lisensie beskou kan word. Die term lisensie word egter nie deur die Wet omskryf nie. Hieruit volg dat dit as toepaslik beskou word om die woordeboekbetekenis van die woord (soos wat dit binne die konteks van hierdie studie gebruik word) te gebruik. Die *Verklarende Afrikaanse Woordeboek* (2010) omskryf 'n lisensie as: “1. Verlof, vergunning teen betaling verkry van 'n amptelike instansie om o.a. handel te dryf, motor te bestuur. 2. Dokument, bewys van so 'n vergunning.” Die *Groot Tesaurus van Afrikaans* (2010) omskryf 'n lisensie as: “Bewys, Goedkeur, Magtig, Motorry, Toestemming gee.” 'n Verdere definisie word deur die aanlyn woordeboek, BusinessDictionary.com (2010) verskaf:

“Revocable written (formal) or implied agreement by an authority or proprietor (the licensor) not to assert his or her right (for a specific period and under specified conditions) to prevent another party (the licensee) from engaging in certain activity that is normally forbidden (such as selling liquor or making copies of a copyrighted work). Intellectual property licenses generally mean that the licensor will not invoke ownership protection laws if the licensed property (art, design, patent, etc.) is copied, sold or used by the licensee.”

Kortliks kom die bostaande omskrywing daarop neer dat die lisensiegewer toestemming aan die lisensiehouer verleen om sekere aktiwiteite te mag uitvoer. 'n Laaste nuttige omskrywing van die begrip 'lisensie' word deur die aanlyn woordeboek, Investor Words.com (2010) verskaf wat die vorige stelling beaam:

“Permission to engage in a certain activity, granted by the appropriate authority.”

Die *fundamentele karaktereienskap* van 'n lisensie wat telkens na vore tree, is die feit dat 'n lisensie die *toestemming om 'n sekere aktiwiteit te kan onderneem*, vergestalt. Dit kan onder andere wees die toestemming om sekere produkte te verkoop, om as 'n sekere franchise te kan optree of om handel te kan dryf of om sekere items te kan bemark. Die *aard* van die aktiwiteit waarvoor die toestemming verleen word sal egter bepalend wees in die soeke na 'n toepaslike aftrekking vir die betrokke fooi (indien enige).

Indien die aanvangsfranchisefooi aan die hand van die bogenoemde definisies oorweeg word, word die gevolgtrekking gemaak dat die betaling van die aanvangsfranchisefooi karaktereenskappe bevat van 'n lisensie aangesien die betaling van die fooi 'n teenprestasie is vir die toestemming verleen deur die franchisegewer aan die franchisehouer om sekere gespesifiseerde aktiwiteite te mag uitvoer. Dit is dus waarskynlik dat die aanvangsfranchisefooi binne hierdie konteks as 'n lisensiefaoi beskou en geklassifiseer kan word.

Dit word aan die hand gedoen dat 'n verdere ontleding van die *aard van die aktiwiteit(e)* waartoe die toestemming deur die franchisegewer verleen is, egter die *afrekbaarheid* van die fooi ingevolge 'n spesifieke bepaling sal bepaal. Ter illustrasie, uit die ontleding van die vyf verskillende franchise-ooreenkomste op bladsye 113 tot 118 van hierdie tesis, kan die *aktiwiteite* waartoe die franchisegewer toestemming aan die franchisehouer verleen kortliks in die volgende breë kategorieë opgesom word:

- Die *bedryf* van 'n spesifieke franchise;
- Die *gebruik* van die franchise se intellektuele eiendom, toerusting, stelsels, en onroerende eiendom;
- Die *bemarking* van die franchise se produkte.

Dit word aangevoer dat die toestemming verleen tot hierdie aktiwiteite 'n lisensie verteenwoordig soos hierbo omskryf met die gevolg dat die aanvangsfranchisefooi as 'n

lisensie beskou kan word. Dit is duidelik uit die tweede aktiwiteit, naamlik waar die toestemming verleen word tot die reg van gebruik van die franchise se verskillende soorte eiendom, dat die franchisehouer hom moontlik op die bepalings van artikel 11(f) kan beroep, mits die fooi aan die vereistes van die artikel voldoen. Dit word gestel dat die eerste en laaste aktiwiteite egter nie verband hou met die reg van gebruik, *per se*, nie, maar met ander tipe regte, naamlik 'n reg om besigheid te kan doen en 'n reg om te bemark. Daar is dus 'n verskil in die aard van die aktiwiteite.

In die praktyk is die aftrekbaarheid van lisensiefooie in verskillende scenario's deur die Hof ondersoek. In die hofsaak, *CSARS v Kajadas Cosmetics (Pty) Ltd, 2002 Transvaal Provincial Division (64 SATC 200)*, het die hof bevind dat 'n jaarlikse lisensiefooie om die eksklusiewe verspreidingsregte van 'n gewilde produk vir 'n verlengde tydperk (vyf jare) oor 'n groot area te bekom, 'n kapitaaluitgawe was. Die hof het grootliks staatgemaak op die volgende paragraaf vanuit 'n uitspraak van 'n saak uit Australië, *Hallstrom (Pty) Ltd v FCT (1946) 3 AITR 436*:

“Wat die uitvloeie van kapitaal en die uitvloeie van inkomste verteenwoordig, hang af van wat met die onkoste vanuit 'n praktiese en besigheidsoogpunt bereik wil word, eerder as die regsclassifikasie van die wetlike regte, indien enige, wat in die proses gewaarborg, aangewend of gebruik word.” (eie vertaling)

Die hof het bevind dat die eksklusiewe verspreidingsregte deel van die maatskappy se inkomsteverdienende masjien gevorm het. Aangesien die lisensiefooie nouer verwant was aan die maatskappy se inkomsteverdienende masjinerie as aan sy inkomsteverdienende aktiwiteite, was dit 'n kapitaaluitgawe. Die beslissing het oor die besondere feite van die saak gehandel. Dit word aan die hand gedoen dat 'n jaarlikse lisensiefooie normaalweg ingevolge artikel 11(a) as 'n inkomste onkoste aftrekbaar is indien dit in die loop van die bedryf aangegaan is, omdat dit aan die beoefening van die besigheid verwant is en geen blywende voordeel na die einde van die jaar voortbring nie.

'n Eenmalige lisensiefooie sal aan dieselfde kapitaaltoetse as wat die herhalende fooie aan onderwerp is, onderwerp word. Die twee kategorieë, naamlik die bedryf van die franchise en die reg tot bemarking, behoort dus beoordeel te word aan die hand van hierdie toetse. Indien bevind word dat die aanvangsfranchisefooie wat betaal word as teenprestasie vir die toekenning of toestemming van 'n reg om 'n franchise te bedryf (of te wel die reg om

besigheid te kan doen) of 'n reg om spesifieke produkte te bemark, nie kapitaal van aard is nie, behoort dit aftrekbaar te wees ingevolge artikel 11(a). Die gevestigde kapitaaltoetse, soos vroeër bespreek in hierdie hoofstuk, sal dus toegepas word. Indien hierdie twee kategorieë egter nie die vereistes van artikel 11(a) slaag nie, behoort ander alternatiewe aftrekkings daarvoor oorweeg te word.

In die hofsaak *C: SARS v SA Silicone Products (Pty) Ltd (2004) 66 SATC 131* ('SA Silicone Products') het die belastingpligtige met die aankoop van 'n besigheid 'n gedeelte van die koopsom geallokeer na 'n handelsmerk-lisensie (die distribusie netwerk omvat in distribusie ooreenkomste), en daarna verwys as die 'kliënte-skakeling'. Die belastingpligtige het 'n aftrekking geëis ten opsigte van hierdie handelsmerk-lisensie en aangevoer dat die lisensie om handelsmerke te gebruik vir doeleindes van artikel 11(gC) 'eiendom van 'n soortgelyke aard' was. Regter Heher, het in die meerderheidsuitspraak beslis dat die handelsmerk-lisensie nie 'eiendom van 'n soortgelyke aard' aan die handelsmerk self was nie. Dit was nie 'n eiendomsreg belang of die beskerming deur die wet verleen tot sodanige belang nie, maar eerder die toeken van 'n tydelike reg om die handelsmerk te gebruik. Die reg om 'n franchise te bedryf of om die franchisegewer se produkte te bemark sal dus nie as 'eiendom soortgelyk aan intellektuele eiendom' beskou word nie en gevolglik nie aftrekbaar wees ingevolge artikel 11(gC) nie.

Die aftrekbaarheid van 'n eenmalige enkelbedrag lisensiefooi is ook in 'n hofsaak analoog tot die *SA Silicone Products* saak oorweeg. Die hof het in *ITC 1772 (2003) 66 SATC 211*, die aftrekking van 'n lisensiefooi betaal vir 'n nasionale sellulêre telefoon diens in terme van artikel 11(gA) (die voorganger van artikel 11(gC)) ondersoek. Die hof het die aftrekking geweier op gronde daarvan dat die gewone grammatikale interpretasie van die frase 'eiendom van 'n soortgelyke aard' beteken, en was veronderstel om te beteken, die verkryging van intellektuele eiendom wat tot stand kom met die uitoefening van intellektuele vermoëns. Verder was die hof van mening dat intellektuele eiendom, eiendom was waartoe wetgewing regte en beskerming verleen en wat benut kan word deur die skepper of uitvinder daarvan, of wat toestemming verleen het aan iemand anders om dit te benut deur een of ander vorm van toewysing of oordrag. Hierdie hofsaak ondersteun dus die gevolgtrekking dat die reg om 'n franchise te kan bedryf en die reg om die franchise se produkte te kan bemark nie kan kwalifiseer as eiendom van 'n soortgelyke aard aan intellektuele eiendom nie.

Volgens Huxham en Haupt (2010:128) is die enigste ander artikel waarvolgens 'n enkelbedrag lisensiefooi of onkoste aftrekbaar kan wees, artikel 11(f) wat die aftrekking van 'n premie of soortgelyke betaling vir die gebruik van patente, modelle, handelsmerke, outeursregte of soortgelyke bates in die loop van die bedryf toelaat indien die betaling aan 'n Suid-Afrikaanse inwoner gemaak word (verwys afdeling 5.2.5.3). In sodanige geval sal die lisensie die lisensiehouer moet toelaat om die handelsmerke, outeursregte en items gelys onder artikel 11(f) te gebruik. Met ander woorde die aktiwiteit waartoe die lisensie toestemming verleen moet gevolglik die reg van gebruik van 'n item of items wees soos gelys onder artikel 11(f) alvorens artikel 11(f) as 'n aftrekking oorweeg kan word. Die ander tipe regte bekom deur die betaling van die fooi, naamlik die reg om 'n franchise te bedryf of om die franchise se produkte te bemark, behoort dus na toepassing van die kapitaaltoetse na alle waarskynlikheid as onkoste van 'n kapitale aard beskou te word met die gevolg dat dit nie aftrekbaar sal wees ingevolge artikel 11(a) nie. Voorts blyk dit dat daar geen alternatiewe aftrekking bestaan vir hierdie tipe onkoste wat geklassifiseer word as lisensiefooi nie.

5.2.5.4.2 *Tantième*

'n Soortgelyke denkproses word in hierdie afdeling gevolg as in afdeling 5.2.5.4.2 deurdat ondersoek ingestel word of die aanvangsfranchisefooi vir praktiese doeleindes as tantième beskou kan word, en indien dit wel die geval is, watter aftrekking(s) (indien enige) daar vir die fooi as tantième bestaan. 'n Deeglike studie van die Wet kon geen aftrekkingsartikel identifiseer wat spesifiek na die term 'tantième' verwys nie. Voorts word daar in die Wet geen definisie van die term 'tantième' verskaf nie. Per implikasie kan daar afgelei word dat die aftrekbaarheid van 'n tantième aan die hand van die algemene aftrekkingsformule bepaal moet word in die afwesigheid van 'n spesifieke aftrekkingsbepaling vir tantième.

Hierdie afdeling stel ook kortliks ondersoek in na die omskrywing en hantering van tantième in Australië. Die Australiese inkomstebelastingstrukture maak voorsiening vir die aftrekking van tantième in spesifieke gevalle. Dit word dus van waarde beskou om die Australiese omskrywing en hantering van tantième te ondersoek ten einde 'n moontlike aanbeveling te kan maak ten opsigte van die Suid-Afrikaanse hantering daarvan. Indien die aanvangsfranchisefooi as 'n tantième geklassifiseer kan word *en* aan die vereistes van die Australiese tantième aftrekking voldoen, word dit voorgestel dat 'n soortgelyke

omskrywing asook aftrekkingsbepaling in die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet inkorporeer word ten einde 'n aftrekking aan die franchisehouer te bied.

Die omskrywing van 'n tantième en 'n beoordeling van die aanvangsfranchisefooie aan die hand daarvan

Vanweë die feit dat nóg die Wet, nóg die Suid-Afrikaanse howe die begrip 'tantième' omskryf, behoort die gewone woordeboek betekenis van die begrip oorweeg te word. Die aanlyn woordeboek, 'InvestorWords.com' (2010) omskryf 'n tantième as: *"a payment made for the use of property, especially a patent, copyrighted work, franchise, or natural resource. The amount is usually a percentage of revenues obtained through its use."* Die begrip word ook omskryf as *"compensation, consideration, or fee paid for a license or privilege to use an intellectual property (brand, copyright, patent, process) or a natural resource (fishing, hunting, mining,), computed usually as a percentage of revenue or profit realized from the use."* (BusinessDictionary.com, 2010). 'n Definisie van tantième ('royalty') word verskaf in artikel 12 van die dubbelbelastingooreenkoms tussen Suid-Afrika en Australië asook artikel 12 van die dubbelbelastingooreenkoms tussen Suid-Afrika en Kanada. Hierdie definisies sal egter slegs geld binne die omvang en konteks van die spesifieke ooreenkoms. Die toepaslike uittreksels uit die definisies word nietemin verskaf:

"Article 12 – 3. The term "royalties" in this Article means payments or credits, whether periodical or not, and however described or computed, to the extent to which they are made in consideration for:

- (a) the use of, or the right to use, any copyright, patent, design or model, plan, secret formula or process, trademark or other like property or right;*
- (b) the supply of scientific, technical, industrial or commercial knowledge or information;*
- (c) the supply of any assistance that is ancillary and subsidiary to, and is furnished as a means of enabling the application or enjoyment of, any such property or right as is mentioned in subparagraph (a) or any such knowledge or information as is mentioned in subparagraph (b);"* (Agreement between the Government of the Republic of South Africa and the Government of Australia for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, 2010)

“Article 12 – 3. The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright, patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process or other intangible property or for the use, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience...” (Convention between the Republic of South Africa and Canada for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, 2010)

’n Effektiewe kombinasie van die bostaande definisies word gevind in die definisie van ’n tantième ingevolge artikel 6-1 van die Australiese inkomstebelastingwet, ITAA36, wat as volg lees:

- “6-1 *royalty* or *royalties*** includes any amount paid or credited, however described or computed, and whether the payment or credit is periodical or not, to the extent to which it is paid or credited, as the case may be, as consideration for:
- (a) the use of, or the right to use, any copyright, patent, design or model, plan, secret formula or process, trademark, or other like property or right;
 - (b) the use of, or the right to use, any industrial, commercial or scientific equipment;
 - (c) the supply of scientific, technical, industrial or commercial knowledge or information;
 - (d) the supply of any assistance that is ancillary and subsidiary to, and is furnished as a means of enabling the application or enjoyment of, any such property or right as is mentioned in paragraph (a), any such equipment as is mentioned in paragraph (b) or any such knowledge or information as is mentioned in paragraph (c);...”

Tantième kan dus omskryf word as ’n teenprestasie betaal vir die gebruik van, of reg van gebruik, van intellektuele eiendom, toerusting en kennis wat in verband staan met die gebruik van hierdie items. ’n Ontleding van die verskillende definisies (soos verskaf op bladsy 136 en die omvattende definisie soos vervat in die Australiese inkomstebelastingwet), toon dat daar fundamentele ooreenkomste bestaan tussen ’n huurbetaling en ’n tantiëmebetaling. Beide hierdie betalings is vir die *gebruik* van een of ander tipe bate. Dit wil voorkom of tantiëmebetalings, betalings is vir die gebruik of reg van gebruik van

spesifiek intellektuele eiendom en (volgens die uitgebreide definisie van artikel 6-1 van ITAA36) *toerusting*. Betalings ten opsigte van die kennis of meedeling met betrekking tot die gebruik van die voorafgenoemde items blyk dus ook aan die omskrywing van 'n tantième te voldoen. 'n Betaling vir die gebruik of reg van gebruik van *onroerende eiendom* blyk egter *nie tantième te wees nie*, maar wel 'n gewone huurbetaling. Daar is gevolglik nie 'n wesentlike verskil tussen die *doel* van 'n tantième en huur nie, maar wel 'n verskil ten opsigte van die *items / bates* waarvoor die betalings gemaak word. Verder kom dit voor of 'n tantième op enige manier betaal kan word, hetsy eenmalig, in 'n enkelbedrag, herhalend of periodiek.

Om saam te vat, indien die aanvangsfranchisefooi betaal word vir die gebruik of reg van gebruik van:

- intellektuele eiendom;
- toerusting; of
- kennis of meedeling van kennis met betrekking tot die gebruik van die bogenoemde bates

behoort die fooi aan die omskrywing van 'n tantième (soos uiteengesit in hierdie afdeling) te voldoen. Indien die fooi vir die gebruik of reg van gebruik van enige ander bates as hierbo gelys betaal word, of om enige ander redes betaal word (byvoorbeeld as teenprestasie vir die reg om te kan handel dryf), kan die fooi nie as tantième beskou word nie en kan die maandelike aftrekkings wat met 'n tantième geassosieer word, nie oorweeg word nie. Op die aanname dat die aanvangsfranchisefooi wel as 'n tantième geklassifiseer kan word, word die aftrekbaarheid daarvan as 'n tantième vervolgens bespreek.

Die beoordeling van die aftrekbaarheid van 'n tantième ingevolge die algemene aftrekkingsformule soos vervat in die Wet

In die saak *BP Southern Africa (Pty) Ltd vs CSARS* (69 SATC 79), 2007 SCA ('BP') het die belastingpligtige 'n aftrekking van tantième geëis wat aan sy buitelandse houermaatskappy betaal is. Die geskilpunt was of die tantième kapitaal of inkomste van aard was. Die tantièmebetalings was basies vir die gebruik van die handelsmerke wat deur die houermaatskappy besit was. Voordat die geskrewe handelsmerklisensies in plek was, het die Suid-Afrikaanse maatskappy vrye gebruik van die handelsmerk gehad. Die Appèlhof het aangevoer dat daar na die rede vir die onkoste en die gevolge daarvan gekyk moet word. Daar is beslis dat die tantième betaal is om die belastingpligtige se gebruik

(nie eienaarskap) van die moedermaatskappy se intellektuele eiendom vir die tydperk van die ooreenkoms te verkry. Die hof was van mening dat die tantième nóg 'n kapitaalbate in die hande van die belastingpligtige geskep het, nóg dit in stand gehou het. Die hof het ook die feit oorweeg dat die betaling herhalend van aard was, en volgens hul mening was dit 'n sterk aanduiding dat die betalings van 'n inkomste aard was. Dit het nie met die laer hof saamgestem dat die tantiëmebetalings van 'n kapitale aard was omdat dit in 'wese die aankoopprys vir 'n besigheid' was nie (Huxham & Haupt, 2010:127).

Die Appèlhof het dus beslis dat die tantiëmebetalings deur die belastingpligtige ingevolge artikel 11(a) van die Wet aftrekbaar was. 'n Normale tantiëme of bedryfsreg (franchise) gelde wat betaal word vir die gebruik van patente, ontwerpe, handelsmerke, ens. is van 'n inkomste aard en is aftrekbaar indien die intellektuele eiendom by die voortbrenging van inkomste in die bedryf gebruik word (Huxham & Haupt, 2010:127). Volgens Stiglingh *et al.* (2010:129) is jaarlikse (of te wel herhalende) tantiëmebetalings vir die gebruik van 'n patent of handelsmerk of soortgelyke intellektuele eiendom duidelik aftrekbaar, hetsy dit in vaste bedrae of in veranderlike bedrae, byvoorbeeld afhangende van die aantal eenhede verkoop, betaal word. Die onkoste hou weereens verband met die reg op gebruik en werklike gebruik van die bate(s) en nie met die verkryging van blywende eienaarskap nie.

Waar die tantiëme betaling egter 'n eenmalige enkelbedrag is, moet die *doel* van die betaling ondersoek word ten einde vas te stel of die fooi kapitaal of inkomste van aard is. Indien die kapitaaltoetse (soos vroeër in hierdie hoofstuk uiteengesit) daarop sou dui dat die fooi kapitaal van aard is en die doel van die fooi was 'n teenprestasie vir die *reg van gebruik* van die franchisegewer se eiendom, kan 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f) moontlik geëis word. Hierdie aftrekking sal egter slegs toegelaat word indien die tantiëme betaling aan die primêre en sekondêre vereistes van artikel 11(f) voldoen. Indien die kapitaaltoetse egter aandui dat die enkelbedrag tantiëmebetaling slegs 'n vooruitbetaling van die herhalende tantiëmebetalings is, behoort dit as inkomste van aard beskou te word en aftrekbaar te wees ingevolge artikel 11(a).

Ten slotte; volgens du Plessis (2007) word die BP-hofsaak beslissing om verskeie redes verwelkom. Een van hierdie redes is dat die reg van gebruik van intellektuele eiendom en die reg van gebruik van tasbare eiendom nou op gelyke voet geplaas word wanneer daar bepaal word of sodanige reg inkomste of kapitaal van aard is. Du Plessis (2007) waarsku egter dat die beslissing nie impliseer dat alle tantiëmebetalings in die toekoms aftrekbaar

sal wees nie. Die beginsel dat elke onkoste in sy eie reg analiseer moet word binne die spesifieke omstandighede waarin dit aangegaan is om die aard daarvan te bepaal, is nog steeds van krag en selfs nou belangriker as ooit. Tantième betaal om 'n lisensie om handel te dryf, te bekom kan dus kapitaal van aard wees. Byvoorbeeld, 'n eenmalige vooruitbetaalde fooi wat betaal word om die regte om 'n entiteit se produkte te versprei te bekom, of 'n fooi betaal aan 'n industrie reguleerder vir 'n handelslisensie, kan moontlik kapitaal van aard wees. Aan die ander kant waar 'n verspreidingsooreenkoms, byvoorbeeld, beide die reg van gebruik van intellektuele eiendom asook 'n reg om handel te dryf oordra, moet die partye tot die ooreenkoms, duidelik onderskeid tref in die ooreenkoms tussen die reg van gebruik en die reg om handel te dryf, aangesien die eersgenoemde inkomste van aard en aftrekbaar mag wees, terwyl die laasgenoemde kapitaal van aard mag wees (du Plessis, 2007).

Die klassifikasie van die aanvangsfranchisefooie as 'n tantième sal dus per slot van sake nie noodwendig bepaal of die fooi aftrekbaar is of nie. Die aard van die fooi sal dus ondersoek moet word ten einde die aftrekbaarheid daarvan te bepaal. Hierdie stelling word ondersteun deur die uitspraak gelewer op bladsye 238 – 239 van die hofsak C:SARS v BP South Africa (Pty) Ltd 68 SATC 229:

“the true nature of each transaction must be enquired into in order to determine whether the expenditure attached to it is capital or revenue expenditure.”

Artikel 11(a) sal gevolglik eerstens oorweeg word in die afwesigheid van 'n spesifieke aftrekking vir tantième. Die Australiese Inkomstebelastingwet maak egter spesifiek voorsiening vir 'n aftrekking van tantième. Hierdie bepaling word vervolgens bespreek.

Die Australiese inkomstebelasting hantering van 'n tantièmebetaling

'n Alternatiewe interpretasie van die doel waarmee die aanvangsfranchisefooie aangegaan word, mag moontlik daartoe lei dat die fooi as 'n tantième (“royalty”) ingevolge Australiese inkomstebelastingwetgewing aftrekbaar is. Indien die aanvangsfranchisefooie (of selfs 'n gedeelte daarvan) aan die definisie van 'n tantième voldoen soos vervat in artikel 6-1 van ITAA36, kan 'n aftrekking ingevolge artikel 26-25(3) ITAA97 moontlik geëis word. Wanneer dit die geval is, blyk die doel van die aanvangsfranchisefooie meer gefokus te

wees op die *gebruik* van 'n *reg* eerder as die *verkryging* daarvan. Die term “gebruik” word dus hier beklemtoon. Artikel 26-25(3) lees *verbatim* as volg:

“26-25 Interest or royalty

(3)If:

- (a) apart from subsection (1) or (2), you can deduct interest (within the meaning of Division 11A of Part III of the *Income Tax Assessment Act 1936*) or a *royalty for an income year; and
- (b) the *withholding tax payable for the interest or the royalty is paid; you can deduct the interest or royalty for that income year.”

Sub-artikel (1) en (2) vereis die betaling van terughouebelasting deur die betaler van die rente of tantième. Indien die betaling aan die definisie van tantième soos bedoel binne 'n Australiese konteks voldoen en die vereistes van artikel 26-25 word aan voldoen, behoort die aanvangsfranchisefooi as aftrekking geëis te kan word.

Dit word gevolglik aan die hand gedoen dat die aanvangsfranchisefooi as tantième behoort te kwalifiseer indien die doel van die fooi 'n betaling is vir die *gebruik of reg van gebruik* van die franchisegewer se handelsmerke, handelsgeheime, toerusting, tegniese kennis- en of ondersteuning asook bystand wat met die gebruik van hierdie items gepaardgaan. Die aanvangsfranchisefooi kan dus moontlik aftrekbaar wees as 'n tantième ingevolge artikel 26-25 ITAA97. 'n Aanbeveling ten opsigte van die inkorporering van 'n soortgelyke artikel binne die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet word in afdeling 5.3.2 gemaak.

5.3 Gevolgtrekking en aanbevelings

5.3.1 Gevolgtrekking

Die doel van hierdie hoofstuk was om die aftrekbaarheid van die onderskeie soorte franchisefoos binne die bestaande Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetgewing te ondersoek. Die proses of werkwyse wat gevolg moet word rakende aftrekkings, soos deur die Wet impliseer, is dat daar eerstens oorweeg moet word of 'n spesifieke aftrekkingsartikel vir die verskillende soorte franchisefoos bestaan, tweedens, indien daar

nie sodanige artikels bestaan nie, moet 'n aftrekking oorweeg word aan die hand van die algemene aftrekkingsformule soos vervat in artikels 11(a) en 23(g). Laastens moet oorweeg word of die Wet nie eksplisiet die aftrekking van die franchisefooie verbied nie.

Ten opsigte van beide die aanvangsfranchisefooie en herhalende franchisefooie is bevind dat daar geen spesifieke aftrekking in die Wet bestaan wat pertinent na die term of begrip 'franchisefooie' verwys en daarvoor voorsiening maak nie. Daar bestaan ook egter geen artikel wat die aftrekking van hierdie fooie eksplisiet verbied binne die konteks waarin die fooie aangegaan word vir doeleindes van hierdie studie nie. Die aftrekbaarheid van die onderskeie fooie is dus op grond van die algemene aftrekkingsformule beoordeel. Alternatiewe moontlikhede vir aftrekkings is ondersoek en oorweeg. Die resultate van hierdie ondersoeke en gevolgtrekking(s) wat gemaak is, word vervolgens bespreek.

5.3.1.1 Die aanvangsfranchisefooie

Die aftrekbaarheid van die fooie ingevolge die algemene aftrekkingsformule

Daar is bevind dat die aanvangsfranchisefooie nie aftrekbaar is ingevolge die algemene aftrekkingsformule nie weens die feit dat die fooie na alle waarskynlikheid as kapitaal van aard beskou sal word. Hierdie gevolgtrekking word gemaak gebaseer op die resultate van die kapitaaltoetse soos gebruik deur die Suid-Afrikaanse howe. Die aanvangsfranchisefooie word as kapitaal van aard beskou, omrede:

- Die *doel* van die fooie is om die *inkomstegenererende struktuur* van die belastingpligtige daar te stel naamlik die franchise besigheid en alle voordele wat daaraan gekoppel is – 'inkomstegenererende struktuur'-toets.
- Die *vorm* van die fooie is dié van 'n *eenmalige, nie-terugbetaalbare enkelbedrag* – 'eens-en-vir-altyd'-toets; en
- Die *effek* daarvan is dat dit die belastingpligtige in 'n posisie plaas om vir 'n relatief lang tydperk (binne die franchise konteks) 'n voordeel te geniet in die vorm van brandstof- en handelsvoorraadverkope. Dit blyk 'n bate, alhoewel ontasbaar, van 'n *blywende aard* te wees – 'blywende voordeel'-toets.

Die aftrekbaarheid van die fooi ingevolge artikel 11(f)

Desondanks die feit dat die aanvangsfranchisefooi as kapitaal van aard beskou word, het 'n verdere ondersoek aan die lig gebring dat die fooi moontlik ingevolge artikel 11(f) aftrekbaar kan wees. Artikel 11(f) bied 'n aftrekking ten opsigte van 'n huurpremie betaal deur 'n huurder aan 'n verhuurder. Die wese en werking van 'n franchise-ooreenkoms stem in baie opsigte ooreen met dié van 'n huurooreenkoms. Beide 'n franchise- en huurooreenkoms verleen aan die franchisehouer / huurder die reg van gebruik van die franchisegawer / verhuurder se eiendom. Die ooreenkomste bevat terme en voorwaardes waarvolgens die franchisehouer / franchisegawer – verhouding asook huurder / verhuurder – verhouding reguleer word. Die opvallendste verskil tussen 'n franchise-ooreenkoms en huurooreenkoms word dikwels gevind in die verskeie klousules wat 'n franchise-ooreenkoms bevat wat die dikwels omvattende verpligtinge en beperkinge van die franchisehouer daarstel teenoor die, gewoonlik, korter en minder gekompliseerde bepalinge vervat in 'n gewone huurooreenkoms. Dit word dus algemeen aanvaar dat 'n franchise-ooreenkoms in baie opsigte analoog tot dié van 'n gewone huurooreenkoms staan.

Die *doel* waarmee die fooi aangegaan word en *waarvoor* die fooi aangegaan word sal van deurslaggewende belang wees ten einde te bepaal of die betaling van die fooi sal kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f). Die aanvangsfranchisefooi moet dus duidelik uit die bewoording van die franchise-ooreenkoms tesame met die bedoeling van die franchisehouer en franchisegawer betaal word as teenprestasie vir die *reg van gebruik (doel)* van *eiendom (waarvoor)* van die franchisegawer.

Voorts moet die betaling aan die omskrywing van 'n 'premie of dergelike vergoeding' voldoen en moet die reg van gebruik toegeken word ten opsigte van die items gelys onder artikel 11(f) (die twee primêre vereistes van artikel 11(f)). 'n Aspek wat die franchisehouer in gedagte moet hou is dat die frase '*van 'n dergelike aard*', soos wat dit gebruik word in artikel 11(f)(iii), slegs betrekking het op intellektuele eiendom en sal moet voldoen aan die vereistes daar gestel deur die houe rondom hierdie aangeleentheid ten einde te kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f). 'n Franchisehouer moet egter in gedagte hou dat alle items waarvoor die fooi betaal word nie noodwendig sal kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f) nie. Waar die doel van die fooi egter meerdoelig is, kan 'n toedeling gemaak word tussen die dele van die fooi wat wel kwalifiseer vir 'n aftrekking

ingevolge artikel 11(f) en dele wat vir ander aftrekkings (indien enige) kwalifiseer. Dié dele van die fooi wat wel kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f) sal dus wel aftrekbaar wees. Die toedelingsmetode moet egter billik en regverdig wees.

Artikel 11(f) sal slegs van toepassing wees as die reg wat verkry word, 'n reg van gebruik is, en *nie* 'n algemene verkrygingsreg *nie* (eerste sekondêre vereiste). Die aanvangsfranchisefooi moet ook inkomste in die hande van die franchisegewer wees alvorens artikel 11(f) deur die franchisehouer oorweeg kan word (tweede sekondêre vereiste). Laastens moet die bate, waarvan die reg van gebruik deur die betaling van die fooi bekom is, ter voortbrenging van inkomste deur die franchisehouer aangewend word (derde sekondêre vereiste). Dit blyk wel die geval te wees in hierdie studie aangesien die franchisehouer geen inkomste kan genereer sonder gebruik van die items waarvoor hy die aanvangsfranchisefooi betaal *nie*. Artikel 11(f) bied dus aan die franchisehouer 'n moontlike aftrekking vir die aanvangsfranchisefooi mits daar aan die vereistes (soos breedvoerig bespreek) van artikel 11(f) voldoen word.

Die aftrekbaarheid van die fooi ingevolge artikel 11(gC)

Die moontlikheid van 'n aftrekking ingevolge artikel 11(gC) is ondersoek. Daar is egter bevind dat die fooi *nie* behoort te kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge hierdie artikel *nie*, weens die feit dat artikel 11(gC) 'n aftrekking bied vir 'n onkoste aangegaan ten opsigte van die *verkryging* van intellektuele eiendom (of eiendom van 'n soortgelyke aard) en *nie* die onkoste aangegaan as teenprestasie vir die *gebruik of reg van gebruik* van intellektuele eiendom of soortgelyke eiendom *nie*. Voorts is bevind dat die fooi *nie* as eiendom van 'n soortgelyke aard aan intellektuele eiendom beskou kan word waar die fooi *nie* die vereistes soos uiteengesit op bladsye 97 tot 99 van hierdie tesis aan voldoen *nie*. Hieruit volg dat waar die fooi betaal word as teenprestasie vir die reg om as 'n spesifieke franchise handel te kan dryf of om die franchise se produkte te kan bemark of te versprei, buite die omvang van die konsep '*enige eiendom of reg van 'n soortgelyke aard*' vir doeleindes van artikel 11(gC) val. 'n Aftrekking sal gevolglik *nie* ingevolge artikel 11(gC) geëis kan word *nie*.

Die klassifikasie van die fooi as 'n lisensiefooi of tantième en die uitwerking daarvan

Die hipotese dat die klassifikasie van die aanvangsfranchisefooi as 'n lisensiefooi of tantième die aftrekbaarheid van die fooi kan bevorder is in afdeling 5.2.5.4 getoets. Die gevolgtrekking is gemaak dat die fooi in sekere gevalle die eienskappe van 'n lisensiefooi en tantième ten toon stel en as sulks geklassifiseer kan word, maar dat hierdie feit egter nie die aftrekbaarheid van die fooi verander nie. In die afwesigheid van 'n spesiale aftrekking wat spesifiek 'n aftrekking bied vir 'n lisensiefooi of tantième, sal die aftrekbaarheid van die fooi (hoe dit ook al geklassifiseer is), nog steeds aan die hand van die algemene aftrekkingsformule beoordeel word en die toetse wat daarvoor gebruik word van krag wees. 'n Nuwe artikel in die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet soortgelyk aan artikel 26-25 van die Australiese Inkomstebelastingwet behoort egter 'n aftrekking te bied vir die aanvangsfranchisefooi waar die fooi voldoen aan die omskrywing van 'n tantième. Die inkorporering van sodanige artikel sal egter 'n Wetswysiging vereis.

Kapitaalwinsbelastingimplikasies

Ten slotte, weens die feit dat die aanvangsfranchisefooi as kapitaal van aard beskou word, moet die kapitaalwinsbelasting-implikasies vir die fooi oorweeg word. Dit word aan die hand gedoen dat die aangaan van die aanvangsfranchisefooi, waar dit bedoel is om 'n kontraktuele reg te bekom, lei tot die skep van 'n kapitaalwinsbelasting bate. Die basiskoste van hierdie bate word verteenwoordig deur die bedrag van die aanvangsfranchisefooi wat betaal is. Die basiskoste van die aanvangsfranchisefooi sal in die toekoms deel vorm van die totale basiskoste van die franchise indien die franchisehouer sy regte met betrekking tot die franchise verkoop. Slegs in hierdie geval word die basiskoste afgetrek van die opbrengs wat die franchisehouer uit die beskikking realiseer het, om sodoende die kapitaalwins- of verlies vir die transaksie te bereken. Voorts moet die basiskoste van die fooi ingevolge paragraaf 20(3)(a) van die Agste Bylae van die Wet verminder word met enige bedrag wat as 'n aftrekking toelaatbaar is of was of geag word toegelaat te gewees het by die vasstelling van belasbare inkomste van die belastingpligtige voor die insluiting van enige belasbare kapitaalwins.

5.3.1.2 Die herhalende franchisefooie

Die betalings van die herhalende franchisefooie deur die franchisehouer word beskou as soortgelyk aan die betalings wat 'n persoon maak as huurder vir die regte wat hy as huurder bekom (Huxham & Haupt, 2010:111). Beide die herhalende franchisefooie en huurbetaling is 'n betaling wat kwalifiseer as 'n teenprestasie vir die *gebruik* van die franchisegewer en verhuurder se eiendom, waarsonder die franchisehouer en huurder geen inkomste kan genereer nie. Die fooie behoort na alle waarskynlikheid nie deur die Suid-Afrikaanse howe na toepassing van die sogenaamde “kapitaal” toetse as kapitaal van aard beskou te word nie, vanweë die resultate van die toetse:

- die fooie word aangegaan in die *bedryf* van die franchise met ander woorde dit word aangegaan om die inkomstegenererende struktuur (die franchise) te bedryf en nie om die franchise te skep of daar te stel nie – toepassing van die ‘inkomstegenererende struktuur’- toets.
- die herhalende fooie word nie vir eens en altyd spandeer nie, maar wel op 'n deurlopende basis – die fooie slaag dus nie die ‘eens-en-vir-altyd’ toets nie;
- die betaling van die fooie bring geen blywende voordeel, soos bedoel deur die ‘blywende voordeel’-toets tot stand nie.

Geen bepaling in die Wet verbied spesifiek die aftrekking van die herhalende franchisefooie binne die konteks van hierdie studie nie. Die herhalende franchisefooie voldoen dus aan die positiewe toets van die algemene aftrekkingsformule en word voorts ook nie gediskwalifiseer as aftrekking deur die negatiewe toets van die algemene aftrekkingsformule nie.

Die herhalende franchisefooie behoort dus aftrekbaar te wees in die hande van die franchisehouer ingevolge die algemene aftrekkingsformule soos vervat in artikel 11(a) en 23(g) van die Wet. Aangesien die herhalende fooie nie van 'n kapitale aard is nie, is daar geen kapitaalwinsbelastingimplikasies wat vir hierdie fooie oorweeg behoort te word binne 'n Suid-Afrikaanse konteks nie.

5.3.2 Aanbevelings

Met die verloop van hierdie hoofstuk is verskeie onderwerpe ontleed en bespreek. Leemtes en potensiële probleemareas is geïdentifiseer by die omskrywing van die begrip

“premie” asook die bewoording wat gebruik word in die franchise-ooreenkomste om die aanvangsfranchisefoos te omskryf. Die afwesigheid van ’n spesifieke aftrekkingsbepaling vir franchisefoos is bykomend hiertoe uitgelig. Vyf aanbevelings word ten opsigte van hierdie kwessies gemaak.

Aanpassing aan die omskrywing van ’n ‘premie of dergelike vergoeding’

Op bladsye 105 en 106 van hierdie hoofstuk is die verwarring wat die omskrywing van ’n ‘premie of dergelike vergoeding’ soos wat dit tans deur die Suid-Afrikaanse hof gebruik word, bespreek. Die paradoks kom voor waar ’n premie omskryf word as *’n teenprestasie in die aard van huur wat benewens of in plaas van die huurbetalings van ’n huurder na ’n verhuurder oorgaan*. Die argument is dat ’n premie kan nie terselfdertyd iets wees bo en behalwe huur asook iets in plaas van huur nie. Die omskrywing van ’n premie is dus lomp en dubbelsinnig. Dit word gevolglik aan die hand gedoen dat die oplossing wat deur Brownlie en Jooste voorgestel word vir hierdie probleem, ’n werkbare en geldige oplossing is en die implementering van hierdie oplossing word sterk aanbeveel. Die oplossing word vervolgens tersaaklik bespreek.

Brownlie en Jooste (1995:252) voer aan dat die redenasie wat in die hofsaak Myerson gebruik is om ’n premie te omskryf as iets wat betaal word *bo en behalwe* huur, voorkeur moet geniet bo die redenasie gebruik in die hofsaak Turnbull waar die premie beskryf is as ’n bedrag *in plaas van* (“in lieu of”) huur (soos voorgestel in die Butcher Bros hofsaak). Die bevinding dat ’n premie iets in plaas van huur betaal kan word, behoort dus verwerp te word. Die behoorlike definiëring van ’n premie as iets addisioneel tot huur sal ’n bydrae daartoe lewer dat die premie as kapitaal van aard beskou word. Die premie is met ander woorde ’n betaling vir die *reg van gebruik* of *toegang* tot die eiendom, en nie vir die gebruik daarvan self nie (’n gewone huurbetaling sal vir die gebruik self wees).

Die bogenoemde onderskeid stel die Wetgewer en die Fiskus in staat om die bepalings van paragraaf (g) tot die Bruto Inkomste definisie en artikel 11(f) doeltreffend te kan toepas. Die belastingpligtige behoort dan ’n duidelike riglyn te hê wat gebruik kan word om huurooreenkomste doeltreffend en in lyn met belastingwetgewing te struktureer. Die voorkoms van skyn transaksies behoort verminder te word aangesien die ‘wese bo vorm’ beginsel meer effektief toegepas kan word om ‘versteekte’ vooruitbetaalde huur bedrae te identifiseer. Voorts moet die betekenis van ’n premie beperk word tot sy behoorlike

betekenis, en wanneer onderskeid getref moet word tussen 'n premie en 'n gewone huur, moet die werklike (of ware) bedoeling van die partye tot die transaksie altyd seëvier (Brownlie & Jooste, 1995:256).

Gebruik van beginsels identifiseer in Australiese regspraak om die begrip 'premie' te omskryf

Die Australiese howe omskryf 'n premie as 'n *vergoeding ontvang (of betaal) vir die toekenning of toewysing van 'n huur*. Dit is duidelik uit die bespreking op bladsye 107 tot 111 van hierdie hoofstuk dat die Australiese howe 'n premie as iets addisioneel of bo en behalwe huur beskou en *nie as iets in die plek van huur nie*. Die howe beskou gewoonlik hierdie premie as *kapitaal van aard* vanweë die feit dat die premie in 'n sekere sin *gekoppel is aan die toegang, eerder as die gebruik, van die eiendom*. Waar daar gepoog word om die doel van die aanvangsfranchisefooi te bepaal kan die voorafgaande beginsels wat die Australiese howe gebruik om 'n 'premie' te omskryf en te identifiseer, deur die Suid-Afrikaanse howe gebruik word. Hierdie beginsels word dus as nuttig en relevant beskou. Dieselfde benadering deur die Suid-Afrikaanse howe word dus aanbeveel ten einde enige onduidelikheid wat ontstaan het uit die omskrywing van 'n 'premie' uit die weg te ruim.

Beter bewoording van die franchise-ooreenkomste ten opsigte van die doel van die aanvangsfranchisefooi

Die ontleding en bespreking van artikel 11(f) se tweede primêre vereiste waaraan die aanvangsfranchisefooi moet voldoen, het aan die lig gebring dat die bewoording van 'n franchise-ooreenkoms duidelik en ondubbelsinnig moet wees met betrekking tot die doel waarmee die onderskeie franchisefooi aangegaan word. 'n Dubbelsinnige of swak gestruktureerde beskrywing van die aanvangsfranchisefooi kan daartoe lei dat dit nie aftrekbaar is nie. Waar die fooi vir meer as een doel aangegaan word is dit van selfs groter belang om van duidelike, ondubbelsinnige bewoording gebruik te maak ten einde die aftrekbaarheid daarvan te bepaal.

Byvoorbeeld, waar die fooi vir meer as een doel aangegaan word moet die franchise-ooreenkoms duidelik aandui dat, argumentsonthelwe, R100 000 van die R500 000-fooi, betaal word vir die reg van gebruik van toerusting en die ander deel byvoorbeeld 'n

betaling is vir die reg om as 'n spesifieke franchise besigheid te kan doen. Die gedeelte wat voldoen aan 11(f) behoort dan aftrekbaar te wees en die ander gedeelte sal na alle waarskynlikheid nie aftrekbaar wees nie. Die toedeling moet egter billik en betroubaar gedoen word in ooreenstemming met die beginsels neergelê ten opsigte van die verdeling van 'n enkelbedrag vir aftrekkingsdoeleindes. Effektiewe en gestruktureerde bewoording kan dus die franchisehouer help om te kwalifiseer vir 'n aftrekking (al is dit slegs 'n gedeelte) ten opsigte van die aanvangsfranchisefooie.

Wysiging van bestaande wetgewing om 'n behoorlike definisie van tantième in te sluit asook 'n spesifieke aftrekking vir sodanige items

Die huidige Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet bevat geen definisie van die begrip 'tantième' nie. 'n Omskrywing, soortgelyk aan die een wat aangetref word in die Australiese Inkomstebelastingwet, word dus aanbeveel. Waar 'n item voorts aan die omskrywing van 'n tantième voldoen, word 'n spesifieke aftrekking soortgelyk aan die aftrekking gevind in die Australiese Inkomstebelastingwet aanbeveel. Sodanige artikel of bepaling behoort verwarring en oorweging van die aftrekbaarheid van die item aan die hand van die algemene aftrekkingsformule te beperk of te verhoed.

Wysiging van bestaande wetgewing om 'n spesifieke aftrekking ten opsigte van franchisefooie in te sluit

Dit word aan die hand gedoen dat daar as alternatief 'n spesifieke aftrekking oorweeg moet word wat slegs van toepassing is op franchisefooie. Die artikel moet binne die korrekte konteks toegepas te word. Hierdie artikel behoort voorts 'n omskrywing van die verskillende franchisefooie te bevat ten einde onduidelikhede uit te skakel. Dit vergemaklik dus die beoordeling van die aftrekbaarheid van franchisefooie en skakel moeisame interpretasies uit. Hierdie aanbeveling verg dus 'n wysiging van die bestaande Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet. Ten slotte, in hierdie hoofstuk is die aftrekbaarheid van franchisefooie ingevolge die bestaande Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetgewing ondersoek. Gevolgtrekkings en aanbevelings is in hierdie verband gemaak. In die hoofstuk wat volg (Hoofstuk 6) word terugvoer verskaf van onderhoude wat gevoer is met verskeie akademië en belastingpraktisyns ten opsigte van hierdie persone se menings rondom die aftrekbaarheid van franchisefooie binne die konteks van hierdie studie.

Hoofstuk 6: Terugvoer van rolspelers in die Suid-Afrikaanse belastingomgewing rakende die inkomstebelastinghantering van die aanvangsfranchisefooi

6.1 Inleiding

In hierdie hoofstuk word terugvoer verskaf van die menings van verskillende rolspelers in die Suid-Afrikaanse belastingomgewing rakende die inkomstebelastinghantering van die aanvangsfranchisefooi. Menings van persone in hul kapasiteit as belastingkundiges werksaam in die akademie en praktyk, verteenwoordigers van prominente ouditfirmas, asook van die Suid-Afrikaanse Inkomstediens ('SAID'), is bekom.

Weens die ondersoekings- en kwalitatiewe aard van die versamelde data, is die bedoeling egter nie dat hierdie menings as 'n veralgemeende opinie regoor die sfeer van die akademie, die belastingpraktisynprofessie asook die SAID beskou moet word nie. Ondanks hierdie feit, word dit aan die hand gedoen dat die terugvoer wat verkry is wel tot 'n groot mate lig werp op die inkomstebelastinghantering (en spesifiek die aftrekbaarheid) van die aanvangsfranchisefooi. Die proses wat gevolg is om opinies te versamel word beskryf waarna 'n opsomming van die verskillende opinies asook 'n gevolgtrekking, verskaf word.

6.2 Metodologie

Doelbewuste steekproefneming is uitgevoer om respondente te identifiseer. 'n Brief (sien Bylaag B) is per e-pos gestuur aan drie belastingkundiges werksaam by van Suid-Afrika se vooraanstaande universiteite, 'n belastingpraktisyn, die vier grootste ouditfirmas in Suid-Afrika (waarvan drie firmas terugvoer verskaf het) en die SAID. Die brief verduidelik die konteks en omvang waarbinne die studie uitgevoer word asook die struktuur en variasies van die omskrywing van die aanvangsfranchisefooi. Twee vrae is gevolglik aan die respondente gestel, naamlik:

- Kan die franchisehouer die aanvangsfranchisefooi as 'n belastingaftrekking eis? Indien wel, onder watter inkomstebelastingwet bepaling?
- Indien dit nie aftrekbaar is nie, wat is die rede daarvoor?

Terugvoer is ontvang via e-pos asook persoonlike onderhoude. 'n Oorsig van die uitkomst van die terugvoer word in die volgende afdeling verskaf.

6.3 Terugvoer vanaf respondente

Terugvoer ontvang vanaf die respondente het getoon dat daar telkens 'n gestruktureerde denkproses gevolg moet word. Hierdie proses vereis dat daar, onder andere, gefokus moet word op die *aard* van die fooi, oorweging geskenk moet word aan bestaande *regspraak* ten opsigte van die kwessie en dat daar aan die *kriteria*, waarvolgens aftrekkings geëis kan word binne die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet, voldoen moet word.

Die respondente was dit eens dat daar nie 'n eenvoudige allesomvattende antwoord op die vrae bestaan nie. Die aftrekbaarheid van die fooi moet op 'n saak-vir-saak basis beoordeel word teen die agtergrond van die spesifieke feitestel wat bestaan. Weens die feit dat daar nie 'n eksplisiete verbod in die Wet bestaan op die aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooie nie, en daar verder geen spesifieke aftrekking bestaan wat uitdruklik na die term 'franchisefooie' verwys nie, moet die aftrekbaarheid van die fooie eerstens aan die hand van die algemene aftrekkingsformule beoordeel word. Vir doeleindes van hierdie proses word die kapitaal- of inkomste aard van die fooie beoordeel. Die respondente het ook die meriete in die gebruik van artikel 11(f) as 'n moontlike alternatiewe aftrekking bevestig. Die respondente se spesifieke kommentaar word vervolgens verskaf.

Spesifieke kommentaar - akademikus aan die Universiteit van Pretoria

Volgens Nel (2010), 'n akademikus aan die Departement van Belasting van die Universiteit van Pretoria, moet daar ten opsigte van die aard van die fooie bepaal word of dit nader verwant aan die franchisehouer se inkomstegenererende struktuur is of nader aan die bedryf daarvan is. Nel is van mening dat waar die fooie betaal word om die belastingpligtige in staat te stel om 'n bedryf te beoefen (of toe te tree) die fooie gevolglik kapitaal van aard sal wees (soos wat die gedagte in *Taeuber and Corssen (Pty) Ltd v SIR 37 SATC 129 1975(3) SA 649 (A)* was). Nel (2010) noem ook dat artikel 11(f) 'n moontlike aftrekking aan die fooie kan bied, waar die algemene aftrekkingsformule nie kan nie.

Die belastingpligtige sal moet kan bewys (ingevolge artikel 82) dat die betaling van die fooie wel 'n premie of iets dergeliks is. Verder moet die doel van die betaling wees om die reg

om die ontasbare bate te gebruik te bekom (Nel, 2010). Voorts kan die betaling van die fooi beskou word as 'in die plek van of bykomend tot' wat dit gevolglik laat kwalifiseer as 'n premie of dergelike vergoeding. Nel (2010) noem verder dat daar ongelukkig tot op hede geen hofsake bestaan wat die kapitale aard implikasies van artikel 11(f) bespreek nie.

Spesifieke kommentaar - akademikus aan die Universiteit van Kaapstad

Roeleveld (2009), 'n professor aan die Departement Rekeningkunde van die Universiteit van Kaapstad, is van mening dat waar die fooi betaal word as teenprestasie vir die reg om 'n besigheid te kan begin bedryf, dit kapitaal van aard behoort te wees. 'n Aftrekking kan dus nie ingevolge artikel 11(a) geëis word nie aangesien die fooi as 'n opstelkoste beskou sal word. Roeleveld (2009) noem egter dat artikel 11(f) 'n moontlike aftrekking kan bied waar die fooi betaal word as teenprestasie vir die reg van gebruik van enige van die items gelys onder artikel 11(f).

Spesifieke kommentaar – akademikus aan die Universiteit van Stellenbosch

Van Schalkwyk (2009), 'n professor aan die Departement Rekeningkunde van die Universiteit van Stellenbosch, ondersteun Roeleveld en Nel se sienings en voeg daartoe by dat die begrip 'goed van 'n dergelike aard' (soos wat dit in artikel 11(f) gebruik word) ondersoek moet word ten einde te bepaal wat die omvang en reikwydte van hierdie term is. Voorts moet die kapitaal- of inkomste aard van die fooi bepaal word indien 'n aftrekking ingevolge artikel 11(a) oorweeg word.

Spesifieke kommentaar – belastingpraktisyn van The Tax Library

Volgens van de Vyver (2009), 'n belastingpraktisyn, is dit van kardinale belang dat 'n franchisehouer moet oplet na die bewoording en manier wat gebruik word om die franchisefooie betalings in die franchise-ooreenkoms te omskryf, aangesien dit die belastinghantering daarvan beïnvloed. 'n Franchisefooie mag dus onkoste van beide 'n kapitale- en inkomste aard verteenwoordig met die gevolg dat die onderskeid duidelik gemaak moet word in die wyse wat die franchise-ooreenkoms bewoord word. Van de Vyver (2009) sluit aan by Nel oor die feit dat die Suid-Afrikaanse howe tot op hede nie 'n aanduiding verskaf het of artikel 11(f) bedrae kan insluit wat van 'n kapitale aard is nie.

Spesifieke kommentaar – belastingpraktisyn van PricewaterhouseCoopers (Australië)

Volgens Smith (2010), 'n belastingkonsultant werksaam by PricewaterhouseCoopers, Adelaide, Australië, word die aanvangsfranchisefooi in Australië as 'n onkoste van 'n kapitale aard beskou aangesien dit deel vorm van die koste om die besigheid van die belastingpligtige daar te stel (met ander woorde die vestiging of skep van die inkomstegenererende struktuur). Daar bestaan egter nie 'n spesifieke aftrekking vir die fooi binne die Australiese Inkomstebelastingwet nie. 'n Aftrekking kan egter moontlik onder die sogenaamde “blackhole capital expenditure” bepaling geëis word. Sien Hoofstuk 4 vir 'n gedetailleerde bespreking van hierdie bepaling.

Spesifieke kommentaar – belastingpraktisyn van KPMG (Kaapstad)

Du Plessis (2009), 'n assosiaat direkteur in belasting by KPMG, beklemtoon die onderskeid wat getref moet word tussen die gebruiksreg en algehele verkrygingsreg wat met die betaling van die aanvangsfranchisefooi gepaardgaan. Met ander woorde, word die reg van gebruik van 'n item verkry of die algehele verkrygingsreg of te wel die eienaarskap van 'n item. Indien die reg van gebruik bekom word, moet die vraag gestel word, wat spesifiek dit is wat die franchisehouer mag gebruik. 'n Analise van die bewoording van die franchise-ooreenkoms is dus van besondere belang. Du Plessis (2009) is van mening dat die fooi 'n definitiewe kapitaalelement bevat weens die feit dat een of ander vorm van 'n reg bekom word. Die moontlikheid van 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f) bestaan indien die vereistes van die artikel nagekom word (Du Plessis, 2009).

Du Plessis (2009) voer aan dat waar die fooi meerdoelig is, die franchise-ooreenkoms moet spesifiseer en detail verskaf indien die enkelbedrag toegedeel moet word. Die ooreenkoms moet dus die franchisehouer in staat stel om so veel as moontlik van die enkelbedrag te kan aftrek. Duidelike onderskeid moet voorts getref word tussen die doel van die fooi as 'n premie of as 'n vooruitbetaling van die herhalende franchisefooie (soortgelyk aan vooruitbetaalde huur). Laasgenoemde behoort aftrekbaar te wees ingevolge artikel 11(a) in wisselwerking met artikel 23H (Du Plessis, 2009).

Spesifieke kommentaar – belastingpraktisyn van PricewaterhouseCoopers ('PWC') (Jo-hannesburg)

Faber (2009), 'n bestuurder in die belasting-afdeling van PWC in Johannesburg, beklemtoon die ondersoek na die aard van die fooi as die beginpunt tot die proses. Die kapitaal versus inkomste navrae moet dus gebruik word om sodoende die aftrekbaarheid van die fooi aan die hand van artikel 11(a) te beoordeel. Faber (2009) noem ook terloops dat die hofsak *CIR v Kajadas Cosmetics (Pty) Ltd* 2002 64 SATC 200 riglyne verskaf rondom die inkomstebelastinghantering van fooie soortgelyk aan franchisefooie, maar dat die uitkoms van hierdie saak nie onbetwisbaar is nie. Voorts speel die ontleding van die verskillende komponente waaruit die fooi bestaan, 'n belangrike rol in die bepaling van die aftrekbaarheid daarvan (Faber, 2009).

Spesifieke kommentaar – belastingpraktisyn van Ernst en Young ('E&Y') (Kaapstad)

Volgens Reyneke (2009), 'n belastingpraktisyn werksaam by E&Y Kaapstad, moet die vraag gestel word of die aanvangsfranchisefooi 'n blywende voordeel vir die franchisehouer tot stand bring. Die herhalende franchisefooie skep volgens Reyneke (2009) nie 'n blywende voordeel nie, maar die aanvangsfranchisefooie mag wel. Reyneke (2009) voer aan dat indien dit die geval is, die aanvangsfranchisefooie dus kapitaal van aard behoort te wees en dus nie kan kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge artikel 11(a) nie.

Reyneke (2009) voer ook aan dat waar 'n vergelyking met 'huur' getref kan word, artikel 11(f) as 'n moontlike aftrekking oorweeg kan word. Artikel 11(f) het volgens Reyneke (2009) nie 'n uitdruklike 'kapitaal' vereiste nie en mag dus moontlik 'n aftrekking vir die aanvangsfranchisefooie bied.

Die karaktereienskappe van die fooi moet dus vergelyk word met dié van 'n huurpremie. Die ooreenkomste tussen franchisefooie en huurbetalings moet dus ondersoek word. Indien 'n direkte verwantskap met gewone huur bestaan (en nie 'n huurpremie nie), kan die fooi moontlik as 'n onkoste soortgelyk aan vooruitbetaalde huur beskou word, en voorts aftrekbaar wees ingevolge artikel 11(a). Artikel 23H moet dan ook oorweeg word.

Nell (2009), 'n verteenwoordiger van die SAID, beskou artikel 11(f) as 'n moontlike aftrekking vir die aanvangsfranchisefooi. Waar die fooi dus betaal word vir die reg van gebruik of die reg om as 'n spesifieke franchise handel te kan dryf, dui die doel van die fooi op 'n betaling wat kapitaal van aard is. Waar die 'reg van gebruik' prominent na vore tree behoort artikel 11(f) egter 'n opsie te bied vir 'n aftrekking, mits daar aan die vereistes van die artikel voldoen word. Nell (2009) noem ook dat daar in Suid-Afrika nog geen hofsake was wat die 'kapitaal van aard' beginsel ten opsigte van artikel 11(f) hanteer nie. Daar bestaan dus volgens die SAID 'n mate van onsekerheid rondom hierdie aangeleentheid. Waar die fooi egter kostes soos opleidingskoste dek, moet dit afsonderlik hanteer word, naamlik as 'n artikel 11(a) onkoste (Nell, 2009).

6.4 Gevolgtrekking

Ter samevatting wil dit voorkom dat die respondente telkens die ontleding van die aard van die aanvangsfranchisefooi as beginpunt beskou tot die soeke na 'n aftrekkingsbepaling. Die normale kapitaaltoetse (soos deur die Suid-Afrikaanse howe geformuleer) moet telkens toegepas word en die aftrekbaarheid van die fooi moet op 'n saak-tot-saak basis, gegrond op die spesifieke feitestel wat bestaan, beoordeel word.

'n Tema wat egter sterk na vore tree is die onderskeid tussen die betaling van die fooi as teenprestasie vir die *reg van gebruik* van eiendom en die *algehele verkrygingsreg* van die eiendom. Die eersgenoemde behoort die franchisehouer in staat te stel om 'n moontlike aftrekking ingevolge artikel 11(f) te kan eis, waar die laasgenoemde egter as kapitaal van aard beskou sal word en waarvoor daar huidiglik nie 'n aftrekkingsbepaling blyk te bestaan nie.

Artikel 11(f) word deurgaans deur die respondente as 'n alternatiewe aftrekkingsmoontlikheid beskou. Die vergelyking van die betaling van die fooi met dié van *huur* en 'n *huurpremie* tree telkens na vore. Waar geen ooreenkoms met huur of 'n huurpremie getref kan word nie, blyk dit dat die fooi verdoem is tot nie-aftrekbaarheid (waar dit bevind word dat die fooi kapitaal van aard is). Waar die fooi egter fundamentele ooreenkomste toon met 'n vooruitbetaalde huuruitgawe, behoort die fooi aftrekbaar te wees ingevolge artikel 11(a) in wisselwerking met artikel 23H. Sou die fooi, alternatiewelik, fundamentele

ooreenkomste toon met 'n huurpremie, kan artikel 11(f) as 'n moontlike aftrekkingsartikel beskou word, mits daar aan die vereistes van die artikel voldoen word. Met die resultate van hierdie hoofstuk asook Hoofstukke 3 tot 5 in gedagte, word die finale gevolgtrekking en aanbevelings in Hoofstuk 7 gemaak.

Hoofstuk 7: Gevolgtrekking

Navorsing in hierdie tesis is onderneem met die doel om die primêre vraag rondom die aftrekbaarheid van die herhalende- en aanvangsfranchisefooie betaal deur die franchisehouer, vir inkomstebelastingdoeleindes, te beantwoord. Die studie het spesifiek gefokus op franchisefooie betaal deur franchisehouders in die Suid-Afrikaanse petroleumbedryf.

Alvorens die primêre vraag rondom die fooie beantwoord kon word moes daar eers antwoorde verkry word op die volgende sekondêre vrae gestel:

- Dui die rekeningkundige hantering van die franchisefooie moontlik op die korrekte inkomstebelastinghantering daarvan?
- Wat is die aard van die franchisefooie? Met ander woorde, *waarvoor* word die fooie betaal?
- Wat is die implikasies van die franchisefooie vir doeleindes van die Agste Bylae tot die Inkomstebelastingwet?

7.1 Die rekeningkundige hantering van franchisefooie en die moontlike skakeling met die inkomstebelastinghantering daarvan

In Hoofstuk 3 is ondersoek ingestel na die rekeningkundige hantering van die verskillende soorte franchisefooie asook die moontlike skakeling tussen die rekeningkundige hantering van die franchisefooie en die inkomstebelastinghantering daarvan. Dit het uit die ondersoek gevolg dat die deurlopende franchisefooie as 'n *uitgawe* vir rekeningkundige doeleindes hanteer behoort te word, terwyl die aanvangsfranchisefooie as 'n *ontasbare bate* hanteer en verantwoord behoort te word. Daar is verder bevind dat die rekeningkundige hantering van die franchisefooie *moontlik* kan dui op die inkomstebelastinghantering daarvan, maar dat dit geensins deurslaggewend sal wees nie. Dit word aan die hand gedoen dat hierdie rekeningkundige hantering in ag geneem kan word, maar dat die Inkomstebelastingwetbepalings wat moontlik van toepassing kan wees op die franchisefooie, voorrang behoort te geniet en dus as *deurslaggewende en bepalende faktor(e)* beskou behoort te word.

7.2 Die aard van die franchisefooie en die kapitaalwinsbelastingimplikasies daarvan

Wat die aard van die onderskeie fooie betref is daar in Hoofstuk 5 bevind dat (gegewe die spesifieke feitestel wat bestaan) die deurlopende herhalende franchisefooie normaalweg as *inkomste van aard* beskou behoort te word. Die aanvangsfranchisefooie, daarenteen, behoort na alle waarskynlikheid (ná die toepassing van die kapitaaltoetse soos geformuleer en toegepas deur die Suid-Afrikaanse howe) as *kapitaal van aard* beskou te word. In die afwesigheid van 'n bepaling wat eksplisiet voorsiening maak vir die aftrekking van die onderskeie franchisefooie of 'n bepaling wat dit eksplisiet verbied, is die aftrekbaarheid van die fooie aan die hand van die algemene aftrekkingsformule soos vervat in artikels 11(a) en 23(g) beoordeel. Waar geen aftrekking ingevolge die algemene aftrekkingsformule beskikbaar was nie, is alternatiewe aftrekkingsmoontlikhede oorweeg.

7.2.1 Die herhalende franchisefooie

Die bevinding dat die herhalende fooie inkomste van aard is, word gebaseer op die feit dat die deurlopende herhalende franchisefooie betaal word as teenprestasie vir die *gebruik* van die franchisegewer se eiendom. Die herhalende franchisefooie word dus as soortgelyk aan 'n gewone huurbetaling beskou en is gevolglik aftrekbaar ingevolge die algemene aftrekkingsformule soos vervat in artikels 11(a) en 23(g) van die Wet. Vanweë die feit dat die herhalende fooie inkomste van aard is, bestaan daar geen Kapitaalwinsbelasting-implikasies ingevolge die Agste Bylae tot die Wet, daarvoor nie. 'n Vloediagram is opgestel wat 'n diagrammatiese opsomming en uiteensetting verskaf van die proses(se) wat gevolg moet word om die aftrekbaarheid van die herhalende franchisefooie te bepaal. Sien Vloediagram in Bylaag C.

7.2.2 Die aanvangsfranchisefooie

Dit is bevind dat die aanvangsfranchisefooie nie aftrekbaar is ingevolge die algemene aftrekkingsformule nie weens die kapitale aard daarvan. Die aanvangsfranchisefooie word as kapitaal van aard beskou omrede:

- Die *doel* van die fooie is om die *inkomste genererende struktuur* van die belastingpligtige daar te stel naamlik die franchise besigheid en alle voordele wat daaraan gekoppel is – 'inkomste-genererende struktuur'-toets.

- Die *vorm* van die fooi is dié van 'n *eenmalige, nie-terugbetaalbare enkelbedrag* – 'eens-en-vir-altyd'-toets; en
- Die *effek* daarvan is dat dit die belastingpligtige in 'n posisie plaas om vir 'n relatief lang tydperk (binne die franchise konteks) 'n voordeel te geniet in die vorm van brandstof- en handelsvoorraadverkope. Dit blyk 'n bate, alhoewel ontasbaar, van 'n *blywende aard* te wees – 'blywende voordeel'-toets.

Die feit dat daar geen aftrekking ingevolge die algemene aftrekkingsformule moontlik is nie, het die soeke na alternatiewe aftrekkingsmoontlikhede genoodsaak. Artikel 11(f), 11(gC) asook die uitwerking van die klassifikasie van die aanvangsfranchisefooi as 'n moontlike tantième of lisensiefooi op die aftrekbaarheid daarvan, is oorweeg.

Die aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooi ingevolge artikel 11(f)

'n Verdere ondersoek het aan die lig gebring dat die fooi *moontlik* ingevolge artikel 11(f) aftrekbaar kan wees. Die *doel* waarmee die fooi aangegaan word en *waarvoor* die fooi aangegaan word sal van deurslaggewende belang wees ten einde te bepaal of die betaling van die fooi sal kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f). Die aanvangsfranchisefooi moet dus duidelik uit die bewoording van die franchise-ooreenkoms tesame met die bedoeling van die franchisehouer en franchisegewer betaal word as teenprestasie vir die *reg van gebruik (doel) van eiendom (waarvoor)* van die franchisegewer.

Voorts moet die betaling aan die omskrywing van 'n 'premie of dergelike vergoeding' voldoen en moet die reg van gebruik toegeken word ten opsigte van die items gelys onder artikel 11(f) (die twee primêre vereistes van artikel 11(f)). 'n Aspek wat die franchisehouer in gedagte moet hou is dat die frase '*van 'n dergelike aard*', soos wat dit gebruik word in artikel 11(f)(iii), slegs betrekking het op intellektuele eiendom en sal moet voldoen aan die vereistes daar gestel deur die howe rondom hierdie aangeleentheid ten einde te kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge artikel 11(f).

Artikel 11(f) sal verder slegs van toepassing wees as die reg wat verkry word, 'n reg van gebruik is, en *nie* 'n algemene verkrygingsreg nie (eerste sekondêre vereiste). Die aanvangsfranchisefooi moet ook inkomste in die hande van die franchisegewer wees alvorens artikel 11(f) deur die franchisehouer oorweeg kan word (tweede sekondêre

vereiste). Laastens moet die bate, waarvan die reg van gebruik deur die betaling van die fooi bekom is, ter voortbrenging van inkomste deur die franchisehouer aangewend word (derde sekondêre vereiste). Artikel 11(f) bied dus aan die franchisehouer 'n moontlike aftrekking vir die aanvangsfranchisefooie mits daar aan die vereistes (soos breedvoerig bespreek in Hoofstuk 5) van artikel 11(f) voldoen word.

Die aftrekbaarheid van die fooie ingevolge artikel 11(gC)

Die moontlikheid van 'n aftrekking ingevolge artikel 11(gC) is ondersoek. Daar is egter bevind dat die fooie nie behoort te kwalifiseer vir 'n aftrekking ingevolge hierdie artikel nie, weens die feit dat artikel 11(gC) 'n aftrekking bied vir 'n onkoste aangegaan ten opsigte van die *verkryging* van intellektuele eiendom (of eiendom van 'n soortgelyke aard) en nie die onkoste aangegaan as teenprestasie vir die *gebruik of reg van gebruik* van intellektuele eiendom of soortgelyke eiendom nie. Voorts is bevind dat die fooie nie as eiendom van 'n soortgelyke aard aan intellektuele eiendom beskou kan word waar die fooie nie die vereistes soos uiteengesit op bladsye 97 tot 99 van hierdie tesis aan voldoen nie.

Die klassifikasie van die fooie as 'n lisensiefooie of tantième en die uitwerking daarvan

Die hipotese dat die klassifikasie van die aanvangsfranchisefooie as 'n lisensiefooie of tantième die aftrekbaarheid van die fooie kan bevorder is in afdeling 5.2.5.4 getoets. Die gevolgtrekking is gemaak dat die fooie in sekere gevalle die eienskappe van 'n lisensiefooie en tantième ten toon stel en as sulks geklassifiseer kan word, maar dat hierdie feit egter nie die aftrekbaarheid van die fooie verander nie. In die afwesigheid van 'n spesiale aftrekking wat spesifiek 'n aftrekking bied vir 'n lisensiefooie of tantième, sal die aftrekbaarheid van die fooie (hoe dit ook al geklassifiseer is), nog steeds aan die hand van die algemene aftrekkingsformule beoordeel word en die toetse wat daarvoor gebruik word van krag wees. 'n Nuwe artikel in die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet soortgelyk aan artikel 26-25 van die Australiese Inkomstebelastingwet behoort egter 'n aftrekking te bied vir die aanvangsfranchisefooie waar die fooie voldoen aan die omskrywing van tantième. Die inkorporering van sodanige artikel sal egter 'n Wetswysiging vereis.

Kapitaalwinsbelastingimplikasies

Ten slotte, weens die feit dat die aanvangsfranchisefooi as kapitaal van aard beskou word, moet die kapitaalwinsbelastingimplikasies vir die fooi oorweeg word. Dit word aan die hand gedoen dat die aangaan van die aanvangsfranchisefooi, waar dit bedoel is om 'n kontraktuele reg te bekom, lei tot die skep van 'n kapitaalwinsbelastingbate. Die basiskoste van hierdie bate word verteenwoordig deur die bedrag van die aanvangsfranchisefooi wat betaal is. Die basiskoste van die aanvangsfranchisefooi sal in die toekoms deel vorm van die totale basiskoste van die franchise indien die franchisehouer sy regte met betrekking tot die franchise verkoop. Slegs in hierdie geval word die basiskoste afgetrek van die opbrengs wat die franchisehouer uit die beskikking realiseer het, om sodoende die kapitaalwins- of verlies vir die transaksie te bereken. Voorts moet die basiskoste van die fooi ingevolge paragraaf 20(3)(a) van die Agste Bylae van die Wet verminder word met enige bedrag wat as 'n aftrekking toelaatbaar is of was of geag word toegelaat te gewees het by die vasstelling van belasbare inkomste van die belastingpligtige voor die insluiting van enige belasbare kapitaalwins.

'n Vloediagram is opgestel wat 'n diagrammatiese opsomming en uiteensetting verskaf van die proses(se) wat gevolg moet word om die aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooi te bepaal. Sien Vloediagram in Bylaag D.

7.3 Die inkomstebelastinghantering van franchisefooie in Australië

In Hoofstuk 4 is ondersoek ingestel na die inkomstebelastinghantering van die franchisefooie in Australië. Hierdie ondersoek is uitgevoer ten einde nuttige beginsels en praktyke te identifiseer wat in Suid-Afrika gebruik kan word om die inkomstebelastinghantering van die franchisefooie effektief en deursigtig te kan uitvoer. Die bevinding was dat die herhalende franchisefooie inkomste van aard is en aftrekbaar is ingevolge die Australiese algemene aftrekkingsformule. Die aanvangsfranchisefooie is egter nie aftrekbaar ingevolge die algemene aftrekkingsformule nie weens die kapitale aard daarvan. Die Suid-Afrikaanse en Australiese hantering van die fooie is dus feitlik identies. Die Australiese Inkomstebelastingwet maak egter voorsiening vir die aftrekking van die franchisefooie as tantième waar die fooie aan die omskrywing daarvan voldoen. Sodanige omskrywing en aftrekking bestaan egter nie binne die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet nie en 'n aanbeveling is in Hoofstukke 4 en 5 in hierdie verband

gemaak. Verskeie hulpmiddels en beginsels voortspruitend uit Australiese regspraak en praktyk wat Suid-Afrika se prosesse kan aanvul en bevorder, is identifiseer. 'n Toepaslike aanbeveling is in hierdie verband gemaak in Hoofstukke 4 en 5.

7.4 Samevatting

Ten slotte; die bostaande bevindings is gemaak na die toepassing van die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetgewingbepalings soos wat dit tans daar na uitsien. Gegewe die resultate van die ondersoek uitgevoer in hierdie tesis, kan die algemene gevolgtrekking gemaak word, dat die *aard* van die fooie telkens ondersoek moet word ten einde 'n geskikte aftrekkingsbepaling daarvoor te vind. Die *doel* waarmee die fooie aangegaan word is dus van *kardinale en deurslaggewende belang*. Voorts moet die bewoording van die franchise-ooreenkoms duidelik en ondubbelsinnig wees ten opsigte van die omskrywing en doel van die franchisefooie. Die aftrekbaarheid van die franchisefooie moet gevolglik op 'n *saak-vir-saak basis* hanteer word en beoordeel word op grond van die *spesifieke feitestel* wat bestaan.

Dit word aan die hand gedoen dat hierdie studie beginsels uitgelig het wat die verwarring rondom die inkomstebelastinghantering van franchisefooie uit die oogpunt van die franchisehouer, moontlik kan opklaar. Hierdie inligting kan dus as 'n nuttige hulpmiddel dien vir rolspelers in die Suid-Afrikaanse belastingomgewing wanneer die bostaande kwessie na vore tree.

Bronnelys

Adelaide Fruit and Produce Exchange Co Ltd v DFC of T (1932) 2 ATD 1

Angelopulo, B.D., 2005. *Franchising* [Intyds]. Beskikbaar: [http://www.lib.sun.ac.za/a.ez.sun.ac.za/nxt/gateway.dll?f=templates\\$fn=default.htm\\$vid=mylnb:10.1048/enu](http://www.lib.sun.ac.za/a.ez.sun.ac.za/nxt/gateway.dll?f=templates$fn=default.htm$vid=mylnb:10.1048/enu) [2009, Oktober 27].

Anglo American Corporation of SA Ltd v COT [1975] 37 SATC 45, (1) SA 973

Australia and New Zealand Savings Bank Limited v. FC of T 93 ATC 4370

Australia: World Audit Democracy Profile. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.worldaudit.org/countries/australia.htm> [2010, November 11].

Australian Government Department of Foreign Affairs and Trade: South Africa country brief – August 2008. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: http://www.dfat.gov.au/geo/south_africa/south_africa_country_brief.html [2010, November 11].

Blair, R.D. & Lafontaine, F. 2005. *The economics of franchising.* New York: Cambridge University Press

Borstlap v Sekretaris van Binnelandse Inkomste [1981], 43 SATC 195, (4) SA 836 (A)

Botha, C. 1998. *Wetsuitleg – 'n Inleiding vir Studente.* Kaapstad: Juta & Co, Ltd

BP Australia Ltd v FC of T (1965) 112 CLR

BP Southern Africa (Pty) Ltd v C: SARS [2007], 69 SATC 79

Brettenny, A. & Strauss, J. 2009. *'n Studentegids tot Kapitaalwinstbelasting.* Port Elizabeth: Tax Research and Publications cc

Brick Potteries Co Ltd v City Council of Johannesburg [1945] TPD 194

British Insulated and Helsby Cables v Atherton (1910) 5 TC 529

Broomberg, E.B. 1972. The Basis of Income Taxation in South Africa. *South African Law Journal*, 179.

Brownlie, S.P., Jooste, R.D. 1995. The Lease Premium Concept in South African Tax Law. *Acta Juridica*, 1995: 241 – 256.

BusinessDictionary.com. 2010. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.businessdictionary.com/definition/license.html> [2010, Oktober 19].

C: SARS v BP SA (Pty Ltd) [2006], 68 SATC 229

C: SARS v Kajadas Cosmetics (Pty) Ltd [2002], 64 SATC 200

C: SARS v SA Silicone Products (Pty) Ltd [2004], 66 SATC 131

Caltex Oil (SA) Ltd v SIR [1975] 37 SATC 1, (1) SA 665 (A)

Case C2 71 ATC 8

CIR v Allied Building Society [1963], 25 SATC 343, (4) SA 1 (A)

CIR v Butcher Bros (Pty) Ltd [1945], 13 SATC 21, AD 301

CIR v George Forest Timber Co Ltd [1924], 1 SATC 20, AD 516

CIR v Kelly [1947], 14 SATC 300, (2) SA 1243 (A)

CIR v Manganese Metal Co (Pty) Ltd [1996] 58 SATC 1, (3) SA 591

CIR v Myerson [1947], 14 SATC 300, (2) SA 1243 (A)

CIR v Nemojim (Pty) Ltd [1983], 45 SATC 241, (4) SA 935 (A)

CIR v VRD Investments (Pty) Ltd [1993], 55 SATC 368, (4) SA 330 (C)

Clegg, D. & Stretch, R. 2008. The general deduction formula. *Income Tax in South Africa* [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.lib.sun.ac.za.ez.sun.ac.za/nxt/gateway.dll/7b/6d/mkfa/xlmk> [2010, Junie 23].

Commonwealth Secretariat – Member States. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.thecommonwealth.org/Internal/142227/members/> [2010, November 11].

COT v 'A' Company [1979] 41 SATC 59, (2) SA 409

Concentra (Pty) Ltd v CIR [1942], 12 SATC 95 CPD

Daszkowski, D. 2009. The History of Franchising. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.franchises.about.com/od/franchisebasics/a/history.htm?p=1> [2009, Junie 9].

De Koker, A.P. 2003. *Silke on South African Income Tax 2003* [Intyds]. Beskikbaar: [http://www.lib.sun.ac.za.ez.sun.ac.za/nxt/gateway.dll?f=templates\\$fn=default.htm\\$vid=mylnb:10.1048/enu](http://www.lib.sun.ac.za.ez.sun.ac.za/nxt/gateway.dll?f=templates$fn=default.htm$vid=mylnb:10.1048/enu) [2010, Maart 23].

De Koker, A.P. 2008. Judicial decisions. *Silke on South African Income Tax* [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.lib.sun.ac.za.ez.sun.ac.za/nxt/gateway.dll/7b/ae/zaa/0eok> [2010, Junie 23].

De Koker, A.P. 2008. General Deduction Formula – ‘not of a capital nature’. *Silke on South African Income Tax* [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.lib.sun.ac.za.ez.sun.ac.za/nxt/gateway.dll/7b/ae/zaa/0eok> [2010, Junie 23].

Du Plessis, E. 2009. Persoonlike onderhoud. 14 Oktober, Stellenbosch.

Du Plessis, E. 2007. *Royalties for the use of intellectual property rights confirmed as deductible – De Rebus SA Attorneys' Journal June 2007* [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.lib.sun.ac.za.ez.sun.ac.za/nxt/gateway.dll/zkfaa/bsxha/ibpxa/v85za/485za> [2010, Junie 23].

Ekonomiese en Bedryfswoordeboek. 2004. Kaapstad: Butterworths

Emslie, T.S., Davis, D.M., Hutton, S.J., Olivier, L. 2001. *Income Tax Cases and Materials. The Taxpayer*. Cape Town: The Taxpayer

Faber, P. 2009. Persoonlike onderhoud. 1 Oktober, Stellenbosch.

FC of T v. Krakos Investments Pty Ltd 96 ATC 4063

Franchise fees. [S.a.] [Intyds] Beskikbaar: <http://www.whichfranchise.co.za/article.cfm?articleID=27> [2009, Mei 5].

Groot Tesourus van Afrikaans. 2010. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.pharos.co.za/Books/2542> [2010, Junie 10].

Hallstroms Pty Ltd v FC of T (1946) 72 CLR

Huxham, K. & Haupt, P. 2010. *Aantekeninge oor Suid-Afrikaanse Inkomstebelasting*. Roggebaai: Hedron Tax Consulting and Publishing CC

Hyde and Ors and Commissioner of Taxation (2007) 70 ATR 410

Illetschko, K. 2001. *SA Guide to Franchising*. Durban: Butterworths

Illetschko, K. & Parker, E. 2007. *Franchising in South Africa: The real story*. Paarl: Paarl Print

Income Tax Assessment Act 1936 Act No. 27 of 1936 of Australia as amended.

Income Tax Assessment Act 1997 Act No. 38 of 1997 of Australia as amended.

International Accounting Standards Board. 2009. *A Guide through International Financial Reporting Standards (IFRSs)*. Londen: International Accounting Standards Committee Foundation Publications Department.

InvestorWords.com. 2010. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.investorwords.com/2798/license.html> [2010, Oktober 19].

Isaacs v Commissioner for Inland Revenue [1949]16 SATC 258, (4) SA 561

ITC 353 9 SATC 82

ITC 613 14 SATC 389

ITC 674 16 SATC 235

ITC 675 16 SATC 238

ITC 728 18 SATC 94

ITC 1036 26 SATC 84

ITC 1738 65 SATC 37

ITC 1764 66 SATC 83

ITC 1772 66 SATC 211

Joffe & Co (Pty) Ltd v CIR [1946]13 SATC 354, AD 157

Kelleway, E.A. 1995. *Principles of legal interpretation of statutes contracts and wills*. Durban: Butterworths.

Leggett and Ors and Commissioner of Taxation (2007) 69 ATR 678

Leggett and Ors and Commissioner of Taxation (2007) 69 ATR 903

Levy v Commissioner for Inland Revenue [1930], 5 SATC 119, NLR

Mendelsohn, M. 2005. *The Guide to Franchising (7th Edition)*. London: Thomson

Meyerowitz, D. 1991. Accounting Practice and the Tax Law. *The Taxpayer*, 40(10).

Meyerowitz, D. 2004. *Meyerowitz on Income Tax 2003 – 2004*. Kaapstad: Creda Communications (Pty) Ltd.

Mincer Motors Ltd v Commissioner of Customs and Excise [1958], (1) SA 652 (T)

Nasionale Pers Bpk v KBI [1986] 48 SATC 55, (3) SA 549 (A)

Nchanga Consolidated Copper Mines Ltd v COT [1962] 24 SATC 469, (1) SA 381

Nel, P. 2010. Persoonlike onderhoud. 17 Mei, Stellenbosch.

Nell, J. 2009. Persoonlike onderhoud. 15 September, Stellenbosch

New State Areas Ltd v CIR [1946], 14 SATC 155, AD 610

New Union Goldfields Ltd v CIR [1950], 17 SATC 1, (3) SA 392 (A)

Nixon v. Doney (1960) NSW 2

OECD Member Countries. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: http://www.oecd.org/countrieslist/0,3351,en_33873108_33844430_1_1_1_1_1,00.html [2010, November 11].

Ountsworth v Vickers Ltd (1915) 3 KB 267

Petroleum and Petroleum Products Wholesalers in South Africa – Products. [S.a.] [Intyds] Beskikbaar: <http://www.mbendi.com/indy/oilg/ogds/af/sa/p0015.htm> [2009, Oktober 29].

Port Elizabeth Electric Tramway Co Ltd v CIR [1936] 8 SATC 13, CPD 241

R Koster & Son (Pty) Ltd & another v CIR [1985], 47 SATC 23, (2) SA 834 (A)

R v Chitsa 1966 (2) SA 34

Rand Mines (Mining & Services) Ltd v CIR [1997], 59 SATC 85, 1 All SA 279 (A)

Re Vandardos (1964 – 1965) NSW 254

Republiek van Suid-Afrika. 1962. *Inkomstebelastingwet No.58 van 1962*. Pretoria: Staatsdrukkery

Republiek van Suid-Afrika. 1977. *Petroleum Produkte Wet No. 120 van 1977*. Pretoria: Staatsdrukkery

Rex Tearoom Cinema (Pty) Ltd v CIR [1946], 14 SATC 76, TPD 338

Reyneke, E. 2009. Persoonlike onderhoud. 2 Oktober, Stellenbosch.

Richards Bay Iron & Titanium (Pty) Ltd and another v CIR [1996] 58 SATC 55, (1) SA 311

Roeleveld, J. 2009. Persoonlike onderhoud. 15 September, Stellenbosch.

Sacks v City Council of Johannesburg 1931 TPD 443

SAPIA, 2008. *Annual Report 2008*. [Intyds] Beskikbaar: <http://www.sapia.co.za/pdf/2008-Sapia-AR.pdf> [2009, Oktober 29].

Scott, D.L., 2003. *Wall Street Words: An A to Z Guide to Investment Terms for Today's Investor*. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.credoreference.com.ez.sun.ac.za/entry/hmws/franchise> [2009, Oktober 26].

Secretary of Inland Revenue v Guardian Assurance Holdings (SA) Ltd [1976], 38 SATC 111, (4) SA 522 (A)

Seid, M.H., 2009. *History of Franchising – Where it all began...The evolution of franchising*. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.whichfranchise.org/article.cfm?articleID=255> [2009, Junie 9].

SIR v Somers Vine [1968], 29 SATC 179, (2) SA 138 (A)

Smith, A. 2010. Persoonlike onderhoud. 8 Junie, Stellenbosch.

Star City Pty Limited v Commissioner of Taxation (2007) FCA 1701

Steenkamp, C.J. 2006. *Die rol van rekeningkundige beginsels en praktyk in die uitleg van die inkomstebelastingwetgewing in Suid-Afrika*. Stellenbosch: US Drukkery.

Stiglingh, M., Koekemoer, A.D., van Schalkwyk, L., Wilcocks, J.S., de Swardt, R.D. & Jordaan, K. 2010. *SILKE: Suid-Afrikaanse Inkomstebelasting 2010*. Durban: LexisNexis.
Strick v. Regent Oil Co. Ltd. (1965) 43 T.C. 1

Sub-Nigel Ltd v CIR [1948], 15 SATC 380, (4) SA 580 (A)

Sun Newspapers Ltd and Associated Newspapers Ltd v FC of T (1938) 61 CLR 337

Swart, T. 2009. Persoonlike onderhoud. 16 Oktober, Stellenbosch.

Taljaard, J.C. 2001. *Geld die gewone reëls en beginsels van wetsuitleg by die uitleg van belastingwetgewing?* Stellenbosch: US Drukkery.

The Oxford English Dictionary. 2010. [Intyds]. Beskikbaar: http://dictionary.oed.com.ez.sun.ac.za/cgi/entry/50187350?single=1&query_type=word&queryword=premium&first=1&max_to_show=10 [2010, Junie 10].

Tuck v CIR [1988], 50 SATC 98, (3) SA 819 (A)

Turnbull v CIR [1953], 18 SATC 336, (2) SA 573 (A)

Understanding the Franchise Fees. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.whichfranchise.com/us/article.cfm?articleId=10> [2009, Oktober 28].

Union Government v Mack 1917 AD 731

United Energy Ltd v The Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia (1997) FCA 836

United Scientific Holdings Ltd v Burnley Borough Council (1978) AC 904

Vallambrosa Rubber Co Ltd v Farmer (1910) 5 TC 529

Van de Vyver, E. 2009. Persoonlike onderhoud. 3 April, Stellenbosch.

Van de Vyver, E., 2009. *Tax treatment of franchise fees*. [Intyds]. Besikbaar: <http://www.taxlibrary.co.za/franchise.html> [2009, Oktober 19].

Van Schalkwyk, L. 2009. Persoonlike onderhoud. 28 September, Stellenbosch.

Van Schalkwyk, L. 2010. Uitleg van Belastingwetgewing 5. Ongepubliseerde klasnotas (MRek (Belasting) / MComm (Belasting)). Stellenbosch: Universiteit van Stellenbosch.

Verklarende Afrikaanse Woordeboek. 2010. [Intyds]. Besikbaar: <http://www.pharos.co.za/Books/3199> [2010, Junie 10].

Verklarende Handwoordeboek van die Afrikaanse Taal. 1994. Doornfontein: Perskor

Vorster, Q., Koornhof, C., Oberholster, J., Koppeschaar, Z., Coetzee, S., Janse van Rensburg, C., Binnekade, C., Leith, K., Hattingh, M. & de Klerk, M. 2010. *Beskrywende Rekeningkunde: IFRS-Fokus*. Durban: LexisNexis.

Woellner, R., Barkoczy, S., Murphy, S. & Evans, C. 2003, *Australian Taxation Law 2004*, Fourteenth Edition, CCH Australia Limited, Sydney.

Zulman, R.H., Stretch, R., Silke, J. 2009. Expenditure – General. *Income Tax Practice Manual* [Intyds]. Besikbaar: <http://www.lib.sun.ac.za.ez.sun.ac.za/nxt/gateway.dll/7b/7d/17/r7/x4sra> [2010, Junie 10].

Bylaag A – Uittreksels uit franchise-ooreenkomste

Hierdie bylae bevat uittreksels uit franchise-ooreenkomste van vyf verskillende Suid-Afrikaanse petroleum maatskappye (franchisegewers). Die uittreksels verwys telkens na die aard, struktuur en berekening van die franchisefooie betaalbaar aan die franchisegewer deur die franchisehouer. Weens 'n versoek van die verskillende franchisegewers om vir doeleindes van hierdie tesis anoniem te bly, word die verskillende franchisegewers aangedui as 'Franchisegewer A, B, C, D en E'. Slegs die toepaslike gedeeltes uit die franchise-ooreenkomste relevant tot hierdie verhandeling word telkens verskaf.

Indeks

Uittreksel uit franchise ooreenkoms van Franchisegewer A

Uittreksel uit franchise ooreenkoms van Franchisegewer B

Uittreksel uit franchise ooreenkoms van Franchisegewer C

Uittreksel uit franchise ooreenkoms van Franchisegewer D

Uittreksel uit franchise ooreenkoms van Franchisegewer E

Franchisegewer A

“Grant of franchise and the trading relationship between ‘A’ and the Franchisee:

Subject to the terms and conditions herein ‘A’ hereby grants to the Franchisee for the period of this Agreement, the right and authority and license to operate an ‘A’ Franchise operation at the premises in accordance with the ‘A’ Systems and methods. The franchise granted to the Franchisee shall oblige and entitle the Franchisee to make use of ‘A’s’ Systems and methods which shall *inter alia* include:

- manuals;
- training of Franchisee’s personnel;
- the direct communications between ‘A’s’ staff and the Franchisee or its representative(s), whether in consultation, at site visits and / or by responding to the Franchisee’s queries and questions;
- the grant to the Franchisee, if so provided in this agreement, the right to conduct the ancillary business on the premises;
- the undertaking of the Franchisee to use its best endeavours to promote and increase the business and to act loyally and faithfully towards ‘A’.

Upon signature of this agreement the Franchisee shall pay to ‘A’ the up-front non-refundable ‘A’ franchise fee set out in the fee schedule marked Annexure “F1”. The Franchisee shall not be entitled to take delivery of the business unless the franchise fee referred herein has been duly paid.

Annexure F1

‘A’ Franchise Fee: (Up-front payment)

- The Franchisee shall pay to ‘A’ an up-front franchise fee of R400 000.00 (four hundred thousand Rand) excluding VAT, in terms of this agreement.
- The Franchisee undertakes to pay the said franchise fee upon signature of the agreement.
- The Franchisee understands and accepts that ‘A’ has the discretion in determining the amount of the Franchise fee.”

Franchisegewer B

“The Franchisee wishes to obtain from the Franchisor;

- a license to use the ‘B’ franchise system, including the ‘B’ franchise identifications;
- a franchise to operate a ‘B’ franchise store on the premises.

Grant of ‘B’ franchise and License

The franchisor hereby grants to the franchisee for the period of this agreement

- a franchise to operate a ‘B’ franchise store on the premises and
- a license to use the ‘B’ franchise system including the ‘B’ franchise identifications
- on the terms and conditions set out herein and subject to the applicable terms and conditions of the Master Agreement.

This franchise and license does not confer on the franchisee any right, title or interest in or to the ‘B’ Franchise system, including the ‘B’ Franchise identifications, other than the temporary right to use the system in the manner and to the extent prescribed and approved by the Franchisor herein or elsewhere in writing. The Franchisor is the sole owner of the ‘B’ Franchise service marks, trade marks, trade names, brand images, designs and copyright materials.

The franchise fees are as follows:

- | | |
|--|-----------------------------|
| • Franchise Fee* | R200 000 |
| • Management Service Fee | 7% of Gross Sales per month |
| • Advertising & Sales promotion Fee | 1% of Gross Sales per month |
| • Electronic Business Management Systems Fee | R900 per month |

*Note: The Franchise Fee is payable in a lump sum amount at the time of signing the franchise agreement.”

Franchisegewer C

“Lease and Premises

The Company hereby lets to the Dealer, who hereby hires, on the terms and conditions contained in this Agreement and the Schedules, the premises more fully described in Schedule 1. Any reference in this Agreement to “the Premises” shall mean the entire premises described in Schedule 1 and let hereby.

Use of the Premises

The Premises may be used solely for the conduct of the business of an automotive fuel filling and service station, and such allied uses as are permitted by the Company in terms of this Agreement, and such other uses as the parties may subsequently agree on in writing.

Licence Fee

Upon signature of this Agreement the Dealer shall pay to the Company a Licence Fee, which fee shall entitle the Dealer to market the Company’s Automotive Products and to use the Company’s brand names, logos and trademarks associated therewith. The Licence Fee shall be calculated at the rate of ten cents per litre, based on the average monthly volume of Automotive Fuel sold from the Premises over the twelve month period immediately preceding the Commencement Date of this Agreement; or in the case of a new service station, based on the projected average monthly volumes of Automotive Fuel at the end of the third year of operation as determined by the Company. The Licence Fee is not refundable under any circumstances whatsoever, except upon cancellation of this Agreement by the Dealer for a breach by the Company.

Obligations of the Company

The Company acknowledges that the Licence Fee and the obligations of the Dealer give rise to reciprocal obligations on the Company to assist the Dealer in the establishment, administration and growth of the Business. The Company shall use

all reasonable endeavours to maintain the highest standards in meeting its obligations and responsibilities, thereby ensuring that the Dealer is placed in a position to maintain a similarly high standard in complying with his obligations and responsibilities.

Trademarks and Signs

The Dealer acknowledges that he does not have and shall not acquire any right in or to any trademark or brand or corporate image or any other intangible right of the Company, or any right to require the Company to afford the Premises the same image, signage or other attribute as any other service station at which any of the Company's products may be sold.

Equipment

The Company shall remain the owner of the Equipment regardless of the manner of its installation on the Premises, and shall be entitled to remove, modify, reposition or replace the Equipment or any part of it at any time, after consultation with the Dealer.

Forecourt Rental

The monthly fixed forecourt rental for each Relevant Year of this Agreement shall be calculated on a monthly base volume.

Salesroom, offices, workshops and other buildings rental

The buildings and other facilities on the Premises shall be divided into revenue-generating-areas and non-revenue-generating areas. The Company shall charge market related rates, in accordance with the location and size of the Premises, per square metre of revenue-generating-areas and non-revenue-generating-areas.

Convenience Shop Turnover Rental

“General Convenience Store Monthly Turnover” for the purposes of calculating the general monthly turnover rental with respect to a type Convenience Store, shall mean the total value of all sales of goods, products and services. The general monthly turnover rental payable by the Dealer to the Company in respect of each month shall be 8.5% of the “General Convenience Store Monthly Turnover” for the month immediately preceding that month.

Convenience Store Licence Fee

In respect of a new Convenience Store, the Dealer shall pay to the Company a Convenience Store Licence fee of R30 000. Such amount shall be paid by the Dealer to the Company prior to the seventh day of the commencement of such Convenience Store promotion and which fee shall entitle the Dealer to use the Convenience Store brand name and logos. The Convenience Store License Fee is not refundable under any circumstances.”

Franchisegewer D

“Rental and fees

The permitted use is the use to which the Lessee shall be entitled to put the Leased Premises namely, that of –

- a garage, petrol filling and service station;
- convenience store;
- automatic teller machine facility; and
- car wash.

The Rental is comprised of:

- A monthly base rental of Rxxx;
- A monthly forecourt rental of Rxxx.

Initial Fee

The Lessee shall pay to the Lessor a once-off initial fee of Rxxx in consideration for the rights granted by the Lessor to the Lessee to operate the Lessee’s business at the leased premises and utilise the “D” Franchise systems, service station equipment, storage and dispensing equipment and the leased premises, provided that such initial fee shall only apply in respect of leased premises that have been newly constructed or taken over for the first time by the Lessor into its network of service stations but, in any event, which are an addition to the Lessor’s existing network.

Brand Fee

A once-off brand fee of Rxxx is payable by the Lessee to the Lessor in consideration for the rights and license to use and trade under the “D” brand, the “D” marks and the “D” systems at the leased premises.”

Franchisegewer E

“Grant of Franchise

The Franchisor hereby grants to the Franchisee and the Franchisee hereby accepts during the term of the Franchise Agreement, a Franchise to carry on the Business at the Premises in accordance with the defined standards of operation and procedures set out in the Franchise Agreement and the Operations Manual. The grant of the Franchise to the Franchisee is an exclusive licence to conduct a Business at the Premises and the Franchisee may not cede, assign or make over in any way, any of its rights under this Franchise Agreement without the prior written consent of the Franchisor, nor may it relocate to other premises without the prior written consent of the Franchisor. This Franchise Agreement shall commence on the Effective Date and shall continue for a period of 5 (five) years (“initial period”) unless terminated at any time in terms of this Franchise Agreement. The Franchisee acknowledges that the Intellectual Property rights and ownership rights in any drawing, diagram, manual or computer program, whether embodied in tangible documentary form or in electronic form, furnished to the Franchisee by the Franchisor pursuant to this Franchise Agreement vests in the Franchisor.

Initial Once-Off fee

An initial once-off fee is payable at the commencement of this agreement for the right of use of Franchise C’s equipment, intellectual property and Know-How

Remuneration – Monthly fees

The Franchisee shall for the duration of the Franchise Agreement pay to the Franchisor, in immediately available funds and without deduction or set-off, monthly fees for the Business and Ancillary Businesses for the:

1. beneficial use of the Equipment, Premises and capital equipment in respect of the Business;
2. beneficial use of the Confidential Information and Know-How;
3. rights to benefit from the Trade Marks and their reputation; and
4. ongoing support provided by the Franchisor and its representatives.

The franchisee shall also pay to the Franchisor:

1. 18% of the Petrol Retail Margin in respect of all Petroleum Products sold from the business; and
2. 9% of Turnover generated by the trading of the Convenience Store.

Bylaag B – Brief aan respondente

Hierdie bylae bevat 'n kopie van 'n brief wat aan respondente gestuur is ten einde die menings van rolspelers in die belasting omgewing rondom die aftrekbaarheid van die aanvangs-franchisefooi te verkry.

Indeks

Brief aan respondente – Afrikaans

Letter to respondents - English



15 September 2009

Heil die leser

Ek is 'n dosent in Belasting aan die Universiteit van Stellenbosch, huidiglik besig met 'n Meestersgraad in Belasting.

Franchisehouders (eienaars van vulstasies) in die petroleumbedryf is normaalweg aanspreeklik vir die betaling van twee soorte fransesfooie aan die franchisegewer (die betrokke petroleum maatskappy):

- 'n eenmalige, nie-terugbetaalbare enkelbedrag fransesfooie; en
- 'n maandelikse fransesfooie gegrond op 'n persentasie van winkerverkope / brandstofverkope.

My studie fokus op die belastinghantering van die **eenmalige, nie-terugbetaalbare enkelbedrag franchisefooie vanuit die oogpunt van die franchisehouer**. Die tydsduur van die fransesooreenkoms wissel gewoonlik tussen 5 en 10 jaar. Die franchise-ooreenkomste wat ek tot dusver bestudeer het, brei nie ekstensief uit op die rede vir die enkelbedrag betaling nie. Die algemene trant van die bewoording bly min of meer dieselfde by die franchise-ooreenkomste van die verskillende petroleum maatskappye. Die fooie word normaalweg as volg omskryf in die franchise-ooreenkoms:

- 'n Eenmalige, nie-terugbetaalbare enkelbedrag van R_{xxx} is betaalbaar deur die franchisehouer aan die franchisegewer, met aanvang van die franchise-ooreenkoms **vir die reg om as 'n XXX (spesifieke petroleum maatskappy) franses 'n besigheid te kan beoefen (bedryf) / (of alternatiewelik) vir die reg van gebruik van die franchise.**



Departement Rekeningkunde • Department of Accountancy

Van der Sterrgebou • Van der Sterr Building

Privaatsak/Private Bag X1 • Matieland, 7602

Suid-Afrika/South Africa

Tel +27 21 808 3889 • Faks/Fax: +27 (0) 21 886 4176





UNIVERSITEIT • STELLENBOSCH • UNIVERSITY
jou kennisvenoot • your knowledge partner

My studie stel die volgende vrae:

1. Kan die franchisehouer hierdie bostaande fooi as 'n belastingaftrekking eis? Indien wel, onder watter Inkomstebelastingwet bepaling?
2. Indien dit nie aftrekbaar is nie, wat is die rede daarvoor?

Ek sal dit hoog op prys stel indien u, u gedagtes / idees rondom hierdie kwessie met my kan deel. **Die inligting sal as streng vertroulik hanteer word en die voorsiener daarvan sal ten alle tye anoniem bly indien die respondēt dit verlang. Hierdie inligting is uitsluitlik vir navorsingsdoeleindes.**

U samewerking sal opreg waardeer word.

Vriendelike groete

Leonard Willemse GR(SA)
Dosent

Professor C.J. van Schalkwyk
Studieleier

Tel: 0218082856

Sel: 0845830430

E-pos: lwillemse@sun.ac.za



Departement Rekeningkunde • Department of Accountancy

Van der Stergebou • Van der Ster Building

Privaatsak/Private Bag X1 • Matieland, 7602

Suid-Afrika/South Africa

Tel +27 21 808 3889 • Faks/Fax: +27 (0) 21 886 4176





15 September 2009

To whom it may concern

I am a lecturer at the University of Stellenbosch currently busy with a Masters degree in Taxation.

Franchisees (owners of service stations) in the petroleum industry are usually liable for payment of two types of franchise fees to the franchisor (the petroleum company concerned):

- An once-off non-refundable lump sum franchise fee; and
- A monthly franchise fee calculated as a percentage of convenient store sales / fuel sales.

My study focuses on the income tax treatment of the once-off non-refundable lump sum franchise fee from the viewpoint of the franchisee. The duration of the franchise agreement is usually between 5 to 10 years. The franchise agreements that I have studied thus far, does not elaborate extensively on the reason for the lump sum payment. The general trend of the wording of the franchise agreements stays more or less the same throughout the different petroleum companies' agreements. The fee is usually defined in the franchise agreement as follows:

- A once-off, non-refundable lump sum amount of Rxxx is payable by the franchisee to the franchisor with inception of the franchise agreement, **for the right to operate a business (or trade as) a XXX (specific petroleum company) franchise** / (or alternatively) **for the right of use of the franchise**.



Departement Rekeningkunde • Department of Accountancy

Van der Sterrgebou • Van der Sterr Building

Privaatsak/Private Bag X1 • Matieland, 7602

Suid-Afrika/South Africa

Tel +27 21 808 3889 • Faks/Fax: +27 (0) 21 886 4176





UNIVERSITEIT • STELLENBOSCH • UNIVERSITY
jou kennisvenoot • your knowledge partner

My study raises the following questions:

1. Will the franchisee be able to claim the abovementioned amount as a tax deduction? If yes, in terms of which Income Tax Act provision?
2. If the fee is not deductible, why?

I will value it highly if you could share your ideas / thoughts with me regarding this issue. **The information will be treated confidentially and anonymously (should the respondent wish that it should be treated as such), and is for research purposes only.**

Your cooperation in the abovementioned matter will be greatly appreciated.

Thank you.

Yours sincerely

Leonard Willemse CA(SA)
Lecturer

Professor C.J. van Schalkwyk
Supervisor

Tel: 0218082856

Cell: 0845830430

Email: lwillemse@sun.ac.za



Departement Rekeningkunde • Department of Accountancy

Van der Stergebou • Van der Sterr Building

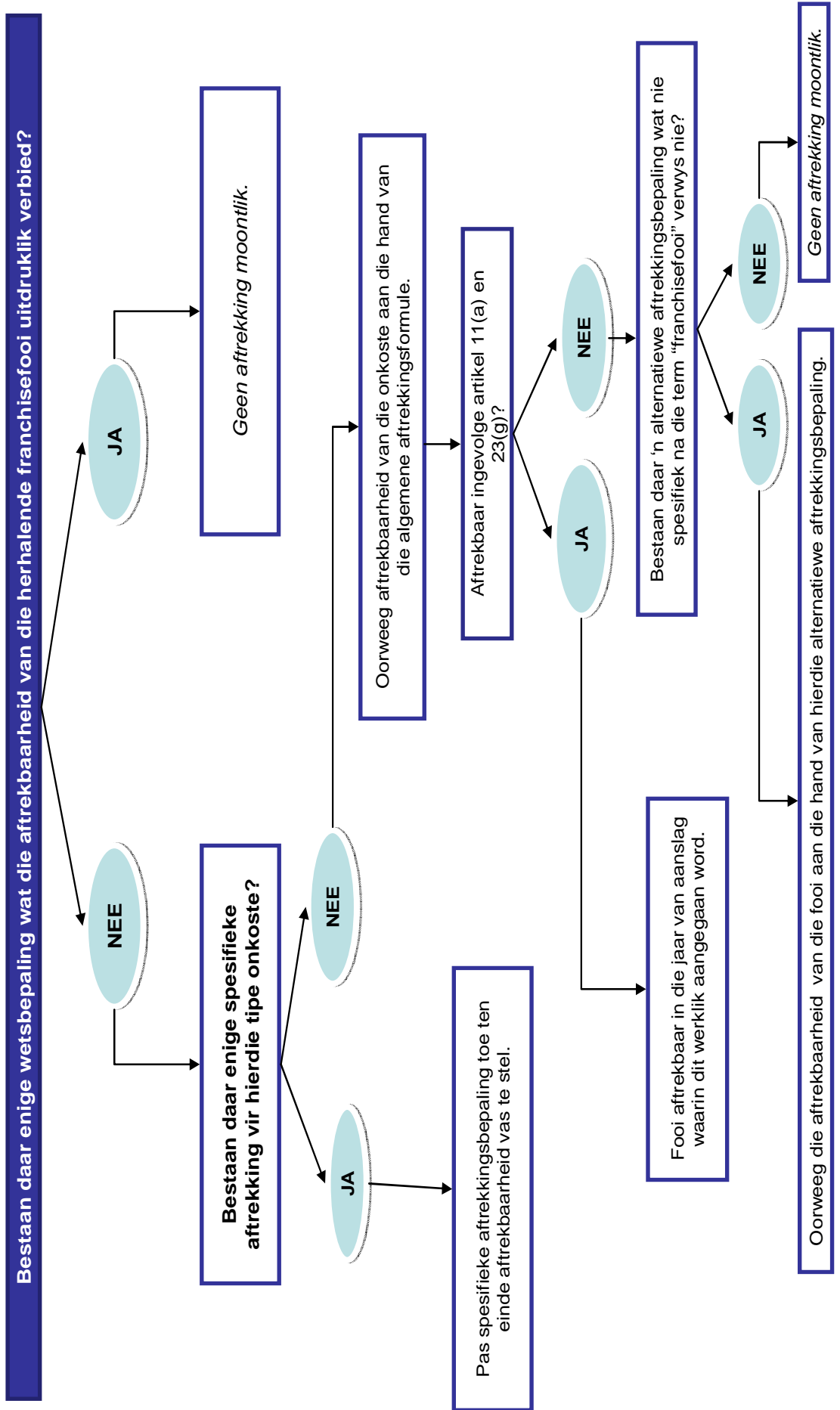
Privaatsak/Private Bag X1 • Matieland, 7602

Suid-Afrika/South Africa

Tel +27 21 808 3889 • Faks/Fax: +27 (0) 21 886 4176



Bylaag C – Besluitnemingsboom ten opsigte van die aftrekbaarheid van die herhalende franchisefooi ingevolge bestaande Inkomstebelastingwetgewing bepaling



Bylaag D – Besluitnemingsboom ten opsigte van die aftrekbaarheid van die aanvangsfranchisefooi ingevolge bestaande Inkomstebelastingwetgewing bepaling

