

**‘N KRITIESE EVALUASIE VAN DIE
TOEDELING VAN INSETBELASTING
SOOS BEOOG IN ARTIKEL 17(1) VAN DIE
WET OP BELASTING OP TOEGEVOEGDE
WAARDE NO. 89 VAN 1991**

deur
Thomas Combrink

*Tesis ingelewer ter gedeeltelike voldoening aan die vereistes vir die
graad MComm (Belasting) aan die Fakulteit Ekonomiese en
Bestuurswetenskappe, Universiteit van Stellenbosch*



Studieleier: Mnr DP van Dyk
Fakulteit Ekonomiese en Bestuurswetenskappe
Departement Rekeningkunde

Desember 2005

Verklaring

Ek, die ondergetekende, Thomas Combrink, verklaar hiermee dat die werk in hierdie skripsie vervat, my eie oorspronklike werk is wat nog nie vantevore in die geheel of gedeeltelik by enige ander universiteit ter verkryging van 'n graad voorgelê is nie.

Handtekening:.....

Datum:.....

Dankbetuiging

Aan my Hemelse Vader, dankie vir U bystand met die afhandeling van die studie.

Aan my vrou Liezel en twee kinders Marko en Rochelle, dankie vir julle ondersteuning gedurende die afhandeling van die skripsie. In besonder vir Liezel met die bystand en advies om die studie af te handel.

Aan my studieleier, Mnr Danie van Dyk, dankie vir die leiding aan my gegee.

Opsomming

Insetbelasting soos omskryf in artikel 1 van die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde No. 89 van 1991 (“die Wet”) kan teruggeëis word waar die goedere of dienste, ten opsigte waarvan die insetbelasting geëis word, vir die maak van belasbare lewerings verkry is.

Waar goedere of dienste verkry word, gedeeltelik vir die maak van belasbare lewerings en gedeeltelik vir die maak van vrygestelde lewerings, moet ’n toedeling van die insetbelasting ooreenkomstig die bepalings van Artikel 17(1) van die Wet gemaak word.

Artikel 17(1) bepaal dat die omset-gebaseerde toedelingsmetode gebruik moet word vir die toedeling van toedeelbare insetbelasting. Hierdie metode wat voorgeskryf word gee aanleiding tot die volgende twee probleemstellings, naamlik :

- Onduidelikheid in die Wet rakende die hantering van verskillende tipes lewerings binne die toedelingsformule, en
- Onduidelikheid oor welke bedrae of gevalle by die toedelingsformule in- of uitgesluit moet word.

Artikel 17(1) bepaal ook dat, indien die omset-gebaseerde toedelings-metode nie toepaslik vir ’n ondernemer is nie, ’n alternatiewe metode gebruik kan word mits die alternatiewe metode ’n redelike en regverdige alternatief daarstel. Hierdie uitsondering gee aanleiding tot ’n derde probleemstelling, naamlik:

- Wat kan as ’n redelike en regverdige alternatief beskou word?

Laastens maak Artikel 17(1) voorsiening vir ’n voorbehoudsbepaling wat bekend staan as die *de minimis*-reël. Hiervolgens hoef ’n ondernemer nie te voldoen aan Artikel 17(1) indien die ondernemer se totale belasbare lewerings minstens 95% van sy totale lewerings beloop nie. Die voorbehoudsbepaling maak egter nie voorsiening vir die hantering van abnormale omstandighede

wat die implementering van die voorbehoudbepaling kan beïnvloed nie. Dit gee aanleiding tot die vierde probleemstelling, naamlik :

- Watter maatreëls bestaan daar om te verseker dat die *de minimis*-reël nie deur abnormale omstandighede beïnvloed word nie?

In hierdie studie word Artikel 17(1) krities ontleed ten einde te poog om oplossings vir bostaande probleemstellings te vind. Relevante wetgewing en publikasies van lande soos die Verenigde Koninkryk, Kanada, Australië en Ierland is ook bestudeer en na aanleiding hiervan kan die volgende afleidings gemaak word, naamlik:

- dat 'n lewering uit meer as een tipe lewering kan bestaan, hetsy belasbaar of vrygestel. Sodanige lewerings kan geklassifiseer word as toevallige-, saamgestelde- of gemengde lewerings wat, afhangend van die tipe lewering, die insetbelasting wat teruggeëis mag word, verskillend kan beïnvloed. Uitsluitel oor die klassifikasies van lewerings moet verkry word alvorens dit in die toedelingsformule ingesluit word;
- dat die in- of uitsluiting van spesifieke bedrae en gevalle in die toedelingsformule eerstens aan die hand van die ekonomiese aktiwiteitstoets gemeet moet word. Die resultate van 'n ekonomiese aktiwiteitstoets sal aandui watter invloed 'n spesifieke bedrag of geval op die toedelingsformule kan hê. Die spesifieke eienskappe van elke bedrag of geval moet daarna ontleed word om te bepaal of sodanige bedrag of geval by die toedelingsformule in- of uitgesluit moet word om die manipulasie van die toedelingsformule te voorkom;
- dat riglyne bepaal moet word of die toepassing van 'n alternatiewe toedelingsmetode redelik en regverdig is ten einde enige onsekerhede uit die weg te ruim. Dit behoort op 'n soortgelyke wyse geïmplementeer te word as die bestaande riglyne in die wetgewing van lande soos Kanada, Ierland en die Verenigde Koninkryk;
- dat die *de minimis*-reël uitgebrei moet word deur nie net na 'n vaste persentasie te verwys nie, maar ook die gebruik van historiese syfers,

randwaardes en maandelikse ontledings in te sluit, soos wat dit tans die gebruik in Kanada en die Verenigde Koninkryk is.

Daar bestaan dus reeds in ander lande wetgewing wat die probleemareas, soos in die Suid-Afrikaanse wetgewing geïdentifiseer, aanspreek. Dit is dus nodig om aan die hand hiervan die Suid-Afrikaanse wetgewing uit te brei ten einde enige onduidelikhede en areas vir moontlike manipulasie uit te skakel.

Summary

Input tax as defined in Section 1 of the Value Added Tax Act No. 89 of 1991 (“the Act”) can be deducted where goods or services are acquired by the vendor for the purpose of consumption, use or supply in the course of making taxable supplies.

Where the goods or services are acquired by the vendor partially for the purpose of making taxable supplies and partially for the purpose of making exempt supplies, an apportionment of the input tax that can be deducted, has to be done in terms of Section 17(1) of the Act.

Section 17(1) determines that the turnover-based apportionment method should be used for apportionment of the input tax. This prescribed method gives rise to the following problem statements:

- The Act is not clear as to how different types of supplies should be treated in the apportionment formula, and
- The Act is not clear as to which specific amounts or cases should be included or excluded from the apportionment formula.

Section 17(1) further determines that, if a vendor finds the turnover-based method of apportionment inappropriate, the vendor can use an alternative method as long as the method is a fair and reasonable alternative. This exemption to the rule gives rise to a third problem statement, namely:

- What should be seen as fair and reasonable alternative method?

Finally, a proviso is found in Section 17(1), better known as the *de minimis*-rule. According to the rule no apportionment is necessary in terms of Section 17(1) if the total taxable supplies constitute at least 95% of total supplies. The proviso does not take abnormal circumstances into account that can affect the implementation of the proviso. This gives rise to the fourth problem statement:

- What controls exist to ensure that the *de minimis*-rule is not influenced by abnormal circumstances?

In this study Section 17(1) is critically analyzed to find solutions for the above problem statements. Relevant acts and publications of countries such as the United Kingdom, Canada, Australia and Ireland were examined. The following conclusions can be drawn from the study:

- A supply can consist out of more than one type of supply, either taxable or exempt. These supplies can be classified as coincidental supplies, combined supplies or mixed supplies. Each one of these supplies can have a material influence on the apportionment formula and should be considered carefully before they are included in the formula.
- The inclusion or exclusion of any specific amount or case as part of the apportionment formula should first be measured against the economic activity test. The results of the economic activity test will indicate which effect the specific amount or case will have on the apportionment formula. Thereafter the distinctive characteristics of the amount or case should be analysed to ensure correct treatment of the specific amount or case in the apportionment formula to prevent the manipulation of the apportionment formula.
- Guidelines should be identified to determine whether an alternative method of apportionment is fair and reasonable, in conjunction with the specific guidelines identified by the legislation of countries such as Canada, Ireland and the United Kingdom.
- The *de minimis*-rule should be broadened not to only include the use of a fixed percentage, but also the use of historical figures, rand values and monthly analysis as is the case in Canada and the United Kingdom.

As can be seen from the above there already exist legislation in other countries that addresses the problem areas as identified in South African legislation. It is therefore necessary to broaden the South African legislation to eliminate any uncertainties and areas for possible manipulation.

Inhoudsopgawe

HOOFSTUK 1 : INLEIDING

1.1	Agtergrond.....	12
1.2	Probleemstelling.....	13
1.3	Raamwerk vir die studie.....	13

HOOFSTUK 2 : TOEDELING VAN INSETBELASTING IN SUID-AFRIKA

2.1	Wetgewing.....	15
2.2	Metodes van toedeling.....	15
2.2.1	Direkte toedelingsmetode.....	15
2.2.2	Omset-gebaseerde toedelingsmetode.....	16
2.2.3	Alternatiewe toedelingsmetodes.....	19
2.3	Die <i>de minimis</i> -reël.....	21
2.4	Gevolgtrekking.....	23

HOOFSTUK 3 : LEWERINGS

3.1	Inleiding.....	27
3.2	Tipe lewerings en die invloed op die toedelingsformule.....	28
3.2.1	Australië.....	28
3.2.1.1	Toevallige lewering.....	29
3.2.1.2	Saamgestelde lewerings.....	33
3.2.1.3	Gemengde lewerings.....	35
3.2.1.4	Riglyne om te bepaal of 'n lewering 'n saam- gestelde óf gemengde lewerings is.....	37
3.2.2	Kanada.....	39
3.2.2.1	Toevallige lewerings.....	39
3.2.2.2	Gemengde lewering.....	40
3.3	Gevolgtrekking.....	40

HOOFSTUK 4 : SPESIFIEKE INSLUITING OF UITSLUITINGS

4.1	Inleiding.....	43
4.2	Insluitings en uitsluitings: Spesifieke bedrae.....	44
4.2.1	Australië.....	44

4.2.1.1	Australië - Insluitings.....	44
4.2.1.2	Australië - Uitsluitings.....	44
4.2.2	Kanada.....	45
4.2.2.1	Kanada - Insluitings.....	45
4.2.2.2	Kanada - Uitsluitings.....	46
4.2.3	Ierland.....	46
4.2.3.1	Toevallige rente ontvang.....	46
4.2.4	Die Verenigde Koninkryk.....	47
4.2.4.1	Die Verenigde Koninkryk - Uitsluitings : Dividende Ontvang.....	47
4.3	Insluitings of uitsluitings : Spesiale gevalle.....	50
4.3.1	Kanada.....	50
4.3.1.1	Houermaatskappy.....	50
4.3.1.2	Kan insetbelasting deur 'n houermaatskappy geëis word?.....	51
4.3.1.3	Aandele oornames: Kan insetbelasting geëis word in die geval van 'n aandele oornames- transaksie?.....	52
4.3.1.4	Aandeletransaksies in 'n groepstruktuur : Kan die insette op die transaksie geëis word?.....	54
4.3.2	Ierland.....	54
4.3.2.1	Nie belasbare aktiwiteite.....	54
4.3.3	Die Verenigde Koninkryk.....	56
4.3.3.1	Aandeelhouding: Kan insette geëis word wat as gevolg van aandeelhouding ontstaan?.....	56
4.3.3.2	Dividende en rente op lenings wat deur 'n houermaatskappy ontvang word: Die hantering in die toedelingsformule.....	56
4.3.3.3	Foöie wat verband hou met die uitreik van aandele.....	64
4.3.3.4	Die verkoop as Lopende Saak en die insette op gepaardgaande foöie.....	65

4.3.3.5	Uitreiking van aandele.....	66
4.3.3.6	Insetbelasting op professionele dienste gelewer.....	66
4.3.3.7	Belange in effekte.....	67
4.4	Gevolgtrekking.....	67

HOOFSTUK 5 : REDELIK EN REGVERDIG

5.1	Inleiding.....	73
5.2	Riglyne vir redelik en regverdig	74
5.2.1	Kanada.....	74
5.2.2	Ierland.....	75
5.2.3	Verenigde Koninkryk.....	77
5.3	Gevolgtrekking.....	78

HOOFSTUK 6 : *DE MINIMIS-REËL*

6.1	Inleiding.....	81
6.2	Die <i>de minimis</i> -reël se aanwending in verskillende lande.....	82
6.2.1	Kanada.....	82
6.2.2	Verenigde Koninkryk.....	85
6.2.2.1	Groep registrasie.....	86
6.2.2.2	Divisie registrasie.....	88
6.3	Gevolgtrekking.....	88

HOOFSTUK 7 : GEVOLGTREKING

7.1	Hantering van verskillende tipes lewerings.....	90
7.2	Die insluiting of uitsluiting van spesifieke bedrae en gevalle.....	91
7.3	Riglyne vir 'n redelike en regverdig alternatiewe metode van toedeling.....	91
7.4	<i>De minimis</i> -reël	92
7.5	Voorstelle vir verdere navorsing.....	92

AANHANGSEL “A” : LYS VAN BELANGRIKE DEFINISIES.....	94
AANHANGSEL “B” : LYS VAN VOORBEELDE.....	98
AANHANGSEL “C” : BRONNELYS.....	99

HOOFSTUK 1 : INLEIDING

1.1 AGTERGROND

Die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde, No. 89 van 1991 (“die Wet”) bepaal dat Belasting op Toegevoegde Waarde (“BTW”) gehef moet word op goedere en dienste deur ’n ondernemer gelewer.¹

’n Onderskeid word in die Wet tussen die volgende tipes lewerings getref:

- Belasbare lewerings² (onderworpe aan ’n koers van 0%³ of 14%), en
- Vrygestelde lewerings⁴ (nie aan BTW onderworpe nie).

Die Wet bepaal ook dat ’n ondernemer⁵ toegelaat sal word om BTW, wat deur die ondernemer aan ’n ander ondernemer betaal is, te verreken teen die BTW wat deur hom in terme van artikel 7(1) van die Wet gehef is (hierna verwys as insetbelasting⁶).

Insetbelasting mag egter slegs geëis word ten opsigte van goedere of dienste, indien dit vir die maak van belasbare lewerings verkry is.

In teorie kan aanvaar word dat ’n ondernemer⁷ slegs belasbare óf vrygestelde lewerings maak, maar in die praktyk gebeur dit selde dat net een tipe lewering gemaak word.

Waar goedere of dienste verkry word, gedeeltelik vir die maak van belasbare lewerings en gedeeltelik vir die maak van vrygestelde lewerings, moet ’n toedeling van die insetbelasting ooreenkomstig die bepalings van Artikel 17(1) van die Wet gemaak word.

¹ Value-Added Tax Act No.89 of 1991, section 7(1).

² Value-Added Tax Act No.89 of 1991, section 1.

³ Value-Added Tax Act No.89 of 1991, section 11.

⁴ Value-Added Tax Act No.89 of 1991, section 1, 2 and 12.

⁵ Value-Added Tax Act No.89 of 1991, section 1.

⁶ Value-Added Tax Act No.89 of 1991, section 1.

⁷ Value-Added Tax Act No.89 of 1991, section 1.

1.2 **PROBLEEMSTELLING**

In terme van die omskrywing van insetbelasting in artikel 1 van die Wet mag insetbelasting slegs geëis word indien goedere of dienste vir die maak van belasbare lewerings verkry is. Insetbelasting wat vir die maak van vrygestelde lewerings aangegaan is, kan glad nie teruggeëis word nie en word as 'n koste vir die ondernemer beskou.

Waar insetbelasting aangegaan is vir die verkryging van beide lewerings, belasbaar sowel as vrygestel, gee dit aanleiding tot een van die mees problematiese areas in die Suid-Afrikaanse Belasting op Toegevoegde Waardestelsel, naamlik watter gedeelte van die insetbelasting teruggeëis mag word en presies hoe daardie gedeelte wat geëis mag word, bereken moet word.

1.3 **RAAMWERK VIR DIE STUDIE**

Die studie word verdeel in sewe hoofstukke waarvan elke hoofstuk se inhoud soos volg is:

Hoofstuk 2

Die hoofstuk bespreek die detail werking van artikel 17(1) van die Wet, soos wat dit tans in Suid-Afrika van toepassing is, en identifiseer tekortkominge wat tydens die toepassing van die toedelingsartikel mag ontstaan.

Die tekortkominge soos geïdentifiseer word dan in spesifieke probleemstellings vervat vir verdere bespreking in hoofstukke 3 tot 6.

Hoofstuk 3

Die hoofstuk se vertrekpunt is die moontlikheid dat 'n lewering uit meer as een tipe lewering kan bestaan.

'n Lewering word verder ontleed en op uitgebrei deur te verwys na toevallige lewerings, saamgestelde lewerings en gemengde lewerings, waarna elkeen

van die lewerings aan die hand van die toedelingsformule bespreek en oorweeg word.

Verskeie interpretasies van lewerings word bestudeer om riglyne te vind om te bepaal of 'n lewering uit meer as een tipe lewering kan bestaan.

Hoofstuk 4

Die hoofstuk identifiseer spesifieke bedrae of gevalle en beoordeel dan die effek van die bedrae of gevalle op die toedelingsformule. Die beoordeling behels die vraag of so 'n bedrag of geval deel uitmaak van die toedelingsformule as belasbare lewerings, totale lewerings en of die bedrag of geval glad nie deel van die toedelingsformule is nie. Verdere oorweging word ook geskenk aan welke insette deel van toedeelbare insetbelasting moet wees, al dan nie.

Hoofstuk 5

Die hoofstuk poog om oplossings te vind vir die tekortkominge, soos geïdentifiseer, rondom die bedoeling met die term redelik en regverdig. Oplossings sal gesoek word deur die ontleding en bespreking van ander lande se wetgewing en publikasies. Gebaseer op die bevindinge sal riglyne daargestel word waarvolgens bepaal kan word of 'n alternatiewe toedelingsmetode wat wel toegepas word, as redelik en regverdig beskou kan word.

Hoofstuk 6

In die hoofstuk word klem gelê op die voorbehoudsbepaling bekend as die *de minimis*-reël. Oplossings word gesoek in die hantering van die *de minimis*-reël in ander lande vir die tekortkominge wat in Suid-Afrika geïdentifiseer is.

Hoofstuk 7

Die hoofstuk is 'n samevatting van die probleemstellings soos geïdentifiseer, met die toepaslike oplossings, asook voorstelle van aspekte wat verder nagevors kan word.

HOOFSTUK 2 : TOEDELING VAN INSETBELASTING IN SUID-AFRIKA

2.1 WETGEWING

In terme van artikel 17(1) van die Wet sal, waar 'n ondernemer goedere of dienste gedeeltelik vir die maak van belasbare lewerings, en gedeeltelik vir 'n ander voorgenome gebruik verkry, 'n toedeling gemaak moet word van die insetbelasting wat met die verkryging van die belasbare lewering aangegaan is. Die insetbelasting sal 'n bedrag wees wat in dieselfde verhouding tot die volle bedrag BTW staan as wat die voorgenome gebruik van die goed of dienste in die loop van die maak van belasbare lewerings tot hulle totale voorgenome gebruik staan⁸.

Waar die voorgenome gebruik van die goedere of dienste in die loop van die maak van belasbare lewerings 95% of meer van die totale voorgenome gebruik is, word dit geag uitsluitlik vir die doel van die maak van belasbare lewerings gebruik te word (Artikel 17(1)(i)).

2.2 METODES VAN TOEDELING

2.2.1 Direkte toedelingsmetode

Artikel 17(1) impliseer 'n sistematiese benadering tot toedelings.

In VATCOM⁹ word verduidelik dat die eerste stap van toedeling die direkte toedelingsmetode is. VATCOM noem dat:

*“Waar die spesifieke goedere of dienste direk verband hou met die maak van belasbare lewerings sal die volle insetbelasting geëis kan word. In die geval waar goedere of dienste net verband hou met nie-belasbare lewerings, kan geen insetbelasting geëis word nie. **Daardie insette wat nie direk toegedeel kan word aan 'n belasbare of nie-belasbare***

⁸ Silke: Suid-Afrikaanse Inkomstebelasting bladsy 697

⁹ VATCOM Report (1991) at 106

lewering nie, moet op 'n ander basis toegedeel word. Die grootste voordeel van die direkte toedelingsmetode is die akkuraatheid van die metode. Nadele van die metode is die bykomende administratiewe las as gevolg van addisionele rekordhouding, sowel as die feit dat die metode saam met 'n ander basis van toedeling gebruik moet word' (eie vertaling).

Die eerste vraag by die toepassing van die direkte toedelingsmetode is of die BTW uitsluitlik aangegaan was vir doeleindes van die maak van belasbare lewerings van goedere of dienste. Indien die antwoord “ja” is, mag die betrokke BTW ten volle geëis word. Indien die antwoord “nee” is, moet die vraag gevra word of die BTW uitsluitlik vir die maak van vrygestelde lewerings aangegaan is. Indien wel, sal geen BTW aftrekbaar wees nie. Enige ander BTW-insette wat dan nog nie aan die hand van bogenoemde twee vrae geëis is nie, moet op een of ander wyse toegedeel word tussen 'n gedeelte wat geëis kan word en 'n gedeelte wat nie geëis kan word nie. (Verwys na **tabel 2:1** op bladsy 27 aan die einde van die hoofstuk vir 'n meer volledige uiteensetting van stappe wat tydens die toedelingsproses gevolg moet word).

Enige insetbelasting wat nie volgens die direkte toedelingsmetode toegedeel kan word nie, moet volgens die omset-gebaseerde toedelingsmetode toegedeel word.

2.2.2 Omset-gebaseerde toedelingsmetode

Nadat die direkte toedelingmetode toegepas is, bly daar insetbelasting oor op kostes soos byvoorbeeld ouditfooie, regskoste, huur van persele, elektrisiteit- en telefoonrekening wat met beide belasbare- en vrygestelde lewerings verband hou. 'n Toedeling moet gedoen word om te bepaal watter deel van insetbelasting wat aangegaan is, gekoppel kan word aan belasbare lewerings en dus teruggeëis kan word en watter insetbelasting gekoppel kan word aan vrygestelde lewerings en nie teruggeëis kan word nie.

In April 2000 het die Suid-Afrikaanse Inkomstediens (“SAID”) een standaardmetode van toedeling voorgeskryf¹⁰ wat op 1 November 2000 geïmplementeer is. Hierdie metode staan bekend as die omset-gebaseerde toedelingsmetode.

Die basiese beginsel van die omset-gebaseerde toedelingsmetode is om die insetbelasting wat op aankope aangegaan is, in dieselfde verhouding toe te deel as wat belasbare en vrygestelde lewerings deur die ondernemer gemaak word.

Verrekenbare insetbelasting wat geëis kan word sal aan die hand van die volgende **toedelingsformule** bereken word:

$$\text{Verrekenbare insetbelasting} = \text{Toedeelbare insette} \times \frac{\text{Belasbare lewerings}}{\text{Totale lewerings}}$$

Die toedelingsformule hierbo verwys na lewerings, synde ’n belasbare lewering of ’n totale lewering. Artikel 1 van die Wet omskryf ’n lewering as:

“prestasie ingevolge ’n verkoop, huurooreenkoms, paaient-kredietooreenkoms en alle vorms van lewering, hetsy vrywillig, verplig of deur regswerking, ongeag waar die lewering bewerkstelling word, en word “lewer” en enige ander afleiding daarvan dienooreenkomstig uitgelê...”

Wanneer die omskrywing verder ontleed word, ontstaan die vraag of ’n lewering nie moontlik uit meer as een tipe lewering kan bestaan nie. ’n Produk wat verkoop word mag moontlik uit ’n belasbare lewering en ’n vrygestelde lewering bestaan, terwyl die vergoeding wat vir die lewering ontvang word net ’n enkelbedrag is. ’n Bank wat advies verskaf rakende ’n lening wat deur die bank toegestaan word kan as voorbeeld dien. Die totale pakket word aan die kliënt teen R100,00 verskaf. Hiervan is R10,00 die advies gedeelte, ’n belasbare lewering, en die balans van R90,00, synde die werklike lening is ’n vrygestelde lewering. Die bank mag dus geregtig wees om 10/100 van die

¹⁰ Guide for Vendors (VAT 404).

insetbelasting terug te eis indien die oorspronklike lewering as twee afsonderlike lewerings beskou word.

Probleemstelling 1:

Uit bogenoemde is dit duidelik dat 'n lewering uit meer as een tipe lewering kan bestaan, wat 'n wesentlike invloed op die resultaat van die toedelingsformule kan hê.

Riglyne moet gevind word oor hoe verskillende tipes lewerings geïdentifiseer kan word en hoe dit binne die toedelingsformule hanteer kan word.

Die toedelingsformule maak verder gebruik van 'n toedelingspersentasie, deur belasbare lewerings (teller), deur totale lewerings (noemer) te deel. Die toedelingspersentasie word dan met die toedeelbare insetbelasting vermenigvuldig om die bedrag te bepaal wat as insetbelasting geëis kan word. Ten einde die maksimum voordeel te bekom sal 'n ondernemer dus poog om die bedrag van belasbare lewerings so groot as moontlik en die totale lewerings so klein as moontlik vas te stel, asook om die bedrag van toedeelbare insette weer so groot as moontlik te kry. Dit sal tot gevolg hê dat die maksimum insetbelasting wel geëis kan word.

Probleemstelling 2:

Uit bogenoemde is dit duidelik dat die toedelingsformule gemanipuleer kan word deur die insluiting of uitsluiting van spesifieke bedrae of gevalle.

Uitsluitel moet dus verkry word oor welke bedrae of gevalle deel sal vorm van belasbare lewerings, totale lewerings en toedeelbare insette en welke bedrae of gevalle nie in die berekening van die formule ingesluit behoort te word nie.

2.2.3 Alternatiewe toedelingsmetodes

Waar 'n ondernemer dit egter moeilik vind om die omset-gebaseerde metode toe te pas, mag 'n versoek aan die SAID gerig word om 'n alternatiewe toedelingsmetode toe te pas. Alternatiewe toedelingsmetodes kan die insetgebaseerde toedelingsmetode, toedeling gebaseer op aantal transaksies, aantal personeel, vloeroppervlakte, rekenaartyd of 'n kosteberekening insluit¹¹.

Alvorens die ondernemer egter 'n alternatiewe toedelingsmetode kan gebruik, sal eers bewys moet word dat die alternatiewe metode van toedeling 'n **redelike en regverdige** toedelingsmetode is in die konteks van die besigheid soos wat dit bedryf word. Die implikasie van so 'n alternatiewe toedelingsmetode word in die voorbeeld hieronder verduidelik.

Voorbeeld 2.1: Die gebruik van alternatiewe toedelingsmetodes om toedeelbare insetbelasting te bereken.

Maatskappy A is die verhuurder van kommersiële sowel as residensiële eiendom. Gedurende November is insetbelasting betaal op goedere en dienste soos uiteengesit in die tabel hieronder.

Uitgawe	Bedrag	BTW	Direk	Vrygestel	Toedeel
a. Telefoon	2 280	280			186,66
b. Instandhouding op woonstelblok	11 400	1 400		1 400	
c. Instandhouding kantoorblok	22 800	2 800	2 800		
d. Skoonmaak kontrakteur	5 700	700			466,66
e. Sekuriteitsdienste	11 400	1 400			933,33
f. Elektrisiteit	3 420	420			280,00
Totaal	57 000	7 000	2 800	1 400	1 866,65

Behalwe vir items (b) en (c), hou die uitgawes verband met die kantoor waarin die maatskappy is, en nie tot die persele wat dit verhuur nie. Die inkomste (uitgesluit BTW) gedurende die maand November is R300 000 waarvan R200 000 verkry is uit die verhuring van kommersiële eiendomme en die balans vanuit die verhuring van residensiële akkommodasie. Die maatskappy verhuur egter slegs een vyf-verdieping kantoorblok, terwyl

¹¹ Value-Added Tax in South Africa: Commentary par 7.2

die residensiële akkommodasie wat verhuur word uit drie vyf-verdieping woonstelblokke, waarvan elkeen dieselfde afmetings as die kantoorblok het, bestaan.

Die vraag is hoeveel van die R7 000 se insetbelasting opgehoop gedurende November geëis mag word?

Wat betref die direkte toedelingsmetode kan slegs uitgewes (b) en (c) onderskeidelik direk aan óf vrygestelde gebruik (b) óf belasbare gebruik (c) geallokeer word. Die insetbelasting van R1 400 wat aan vrygestelde lewerings gekoppel is sal nie toegestaan word nie, terwyl die insetbelasting van R2 800 wat aan belasbare lewering gekoppel is, geëis kan word.

Vir die oorblywende bedrae insetbelasting nl. (a), (d), (e) en (f) sal die omset-gebaseerde toedelingsmetode toegepas word om die bedrag te bepaal wat teruggeëis kan word. Die berekening is soos volg:

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Totale toedeelbare insetbelasting} & \times & \frac{\text{Belasbare lewerings (R200 000)}}{\text{Totale lewerings (R300 000)}} \\
 = \text{R2 800 (R280 + R700 + R1 400 + R420)} & \times & \frac{2}{3} \\
 = \text{R1 866,67} & &
 \end{array}$$

Indien die maatskappy oorweeg het om van 'n ander metode van toedeling gebruik te maak, soos byvoorbeeld toedeling volgens vloerspasie is die resultaat soos volg:

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Totale toedeelbare insetbelasting} & \times & \frac{\text{Belasbare vloerarea (een blok)}}{\text{Totale vloerarea (vier blokke)}} \\
 = \text{R2 800 (R280 + R700 + R1 400 + R420)} & \times & \frac{1}{4} \\
 = \text{R700} & &
 \end{array}$$

Indien die vloerspasie van die kantoorblok wat verhuur word op 'n stadium die spasie van die woonstelle wat verhuur word in verhouding oorskry, sal dit voordelig wees vir die ondernemer om die vloerspasie as toedelingsmetode, eerder as die omsetmetode te gebruik. Die metode sal egter eers deur SAID goedgekeur moet word alvorens dit toegepas kan word.

Uit die voorbeeld is dit duidelik dat 'n alternatiewe toedelingsmetode 'n resultaat mag lewer wat wesenlik kan verskil van die resultaat van die omset-gebaseerde toedelingsmetode.

Alternatiewe toedelingsmetodes word egter nie verder in hierdie studie ondersoek nie. Wat wel verder in die studie ondersoek word, is wat werklik bedoel word met die terme redelik en regverdig.

Probleemstelling 3:

Die vraag wanneer die gebruik van 'n alternatiewe toedelingsmetode redelik en regverdig is, word nie in die Wet aangespreek nie.

Daar behoort dus riglyne neergelê te word wat sal verseker dat enige alternatiewe metode van toedeling wat gebruik word, wel redelik en regverdig is.

Die toepassing van artikel 17(1) word dus ooggelaat vir interpretasie en manipulasie deur 'n ondernemer. Maatskappy A in bogenoemde voorbeeld kan dus die omset-gebaseerde toedelingsmetode gebruik totdat sy vloerooppervlakte-spasie se verhouding gunstiger is en daarna na die alternatiewe toedelingsmetode omskakel.

2.3 DIE DE MINIMIS-REËL

Sub-artikel 17(1)(i) van die Wet is 'n voorbehoudsartikel wat bekend staan as die *de minimis*-reël. Die doel van die *de minimis*-reël is om die nakomingslas van besighede te verlig ten opsigte van die toedeling van insetbelasting soos wat in terme van artikel 17(1) vereis word.

Artikel 17(1)(i) verwys na “*waar die voorgenome gebruik van goed of dienste in die loop van die maak van belasbare lewerings gelyk is aan **minstens 95%** van die totale voorgenome gebruik van daardie goed of dienste, die betrokke goed of dienste by die toepassing van hierdie Wet beskou kan word as verkry te gewees het uitsluitlik vir die doel om belasbare lewerings te maak.*

Gebaseer op artikel 17(1)(i) sal 'n ondernemer wie se totale belasbare lewerings dus minstens 95% is, nie aan die vereistes van artikel 17(1) hoef te voldoen¹² nie. Die *de minimis*-reël word in die volgende voorbeeld verduidelik.

Voorbeeld 2.2: Die werking van die de minimis-reël

'n Ondernemer koop 'n rekenaar wat gedeeltelik vir die maak van belasbare lewerings gebruik word. Daar word bepaal dat die rekenaar 95% gebruik sal word vir die maak van belasbare lewerings en 5% vir die maak van vrygestelde lewerings. Indien in ag geneem word dat R5 000 se insetbelasting betaalbaar was tydens die aankoop van die rekenaar, sal die volle R5 000 kwalifiseer as 'n insetbelasting in die hande van die ondernemer aangesien die bedoelde gebruik van die rekenaar, vir die maak van belasbare lewerings, nie minder is as 95% van die totale bedoelde gebruik van die rekenaar behoort nie. Sou die gebruik van die rekenaar egter in 'n verhouding van 50:50 toegedeel kon word, sou die BTW wat geëis mag word slegs R2 500,00 behoort.

Die toepassing van die *de minimis*-reël is gebaseer op die **bedoelde** gebruik van goedere en dienste. Waar die **werklike** gebruik van die goedere of dienste deur die ondernemer, vir die maak van belasbare lewerings, minder as 95% van die totale verbruik is, sal dit van die ondernemer vereis word om aanpassings te maak¹³. Dit kan dus gebeur dat die ondernemer aan die begin van die jaar, gebaseer op begrote syfers, van mening is dat artikel 17(1) nie van toepassing is nie. Na afloop van die jaar, en gebaseer op werklike syfers, kan dit blyk dat toedeling wel moes plaasgevind het en dan moet die aanpassing terugwerkend gedoen word.

Die werking van die *de minimis*-reël binne die Suid-Afrikaanse konteks is relatief eenvoudig en dit is as gevolg van die eenvoud dat die volgende probleme tydens die toepassing van die reël ontstaan.

- Buitengewone omstandighede van 'n ondernemer word nie altyd deur die *de minimis*-reël in ag geneem nie. 'n Ondernemer wat in die beginstadium van besigheid is kan dalk heelwat rente verdien, synde 'n vrygestelde lewering, in verhouding tot belasbare lewerings. Artikel

¹² Value-Added Tax in South Africa: Commentary par 7.2

¹³ Value-Added Tax in South Africa: Commentary par 7.2

17(1) moet dan toegepas word sonder dat hierdie buitengewone omstandighede deur die *de minimis*-reël in ag geneem word.

- Die *de minimis*-reël maak geensins voorsiening vir enige randwaardes nie. 'n Ondernemer met 'n geweldige hoë omset wat wel vrygestelde lewerings maak, maar binne die 5%-drempel val, hoef aan geen toedelingsvoorwaardes te voldoen nie.
- 'n Derde probleem is die toepassing van die *de minimis*-reël op toekomstige syfers, byvoorbeeld begrotings. Dit kan lei tot manipulasie van die toedelingsverhouding om sodoende binne die 5%-drempel te val.

Probleemstelling 4:

Bogenoemde probleme dui daarop dat die toepassing van die *de minimis*-reël in Suid-Afrika in buitengewone omstandighede onbevredigende resultate tot gevolg kan hê.

Die *de minimis*-reël behoort uitgebrei te word om vir buitengewone omstandighede voorsiening te maak wat bevredigende resultate tot gevolg sal hê.

2.4 GEVOLGTREKKING

In hierdie hoofstuk is die Suid-Afrikaanse wetgewing met betrekking tot die toedeling van insetbelasting bestudeer. Hiervolgens moet insetbelasting eerstens volgens die direkte toedelingsmetode teruggeëis word. Enige insetbelasting wat nie volgens die direkte toedelingsmetode teruggeëis is nie, kan volgens die omset-gebaseerde toedelingsmetode of 'n alternatiewe toedelingsmetode teruggeëis word.

Die omset-gebaseerde toedelingsmetode maak gebruik van 'n toedelingsformule vir die berekening van insetbelasting wat geëis kan word. Hierdie formule maak nie voorsiening vir die feit dat 'n lewering uit meer as een tipe

lewering kan bestaan nie. Gevolglik ontstaan daar onsekerheid oor die hantering van verskillende tipes lewerings by die toepassing van die formule. In hoofstuk 3 word lewerings in detail ondersoek en word daar gepoog om oplossings te vind vir die hantering van verskillende tipes lewerings aan die hand van die wetgewing van Australië en Kanada.

Die toedelingsformule kan ook gemanipuleer word deur die insluiting of uitsluiting van spesifieke bedrae en gevalle. In hoofstuk 4 word aandag geskenk aan hoe spesifieke bedrae en gevalle die toedelingsformule kan beïnvloed. Aanbevelings van Australië, Kanada, Ierland en Die Verenigde Koninkryk vir die hantering van spesifieke bedrae en gevalle word bestudeer.

Waar die omset-gebaseerde toedelingsmetode nie gebruik word nie, word alternatiewe metodes van toedeling wel volgens die Suid-Afrikaanse wetgewing toegelaat mits dit redelik en regverdig is. Die vraag wanneer die gebruik van 'n alternatiewe toedelingsmetode wel redelik en regverdig is, word nie in die Wet aangespreek nie. Wetgewing en publikasies van ander lande word in Hoofstuk 5 ondersoek om riglyne te vind waarvolgens daar op 'n alternatiewe metode van toedeling besluit kan word om manipulasie te voorkom.

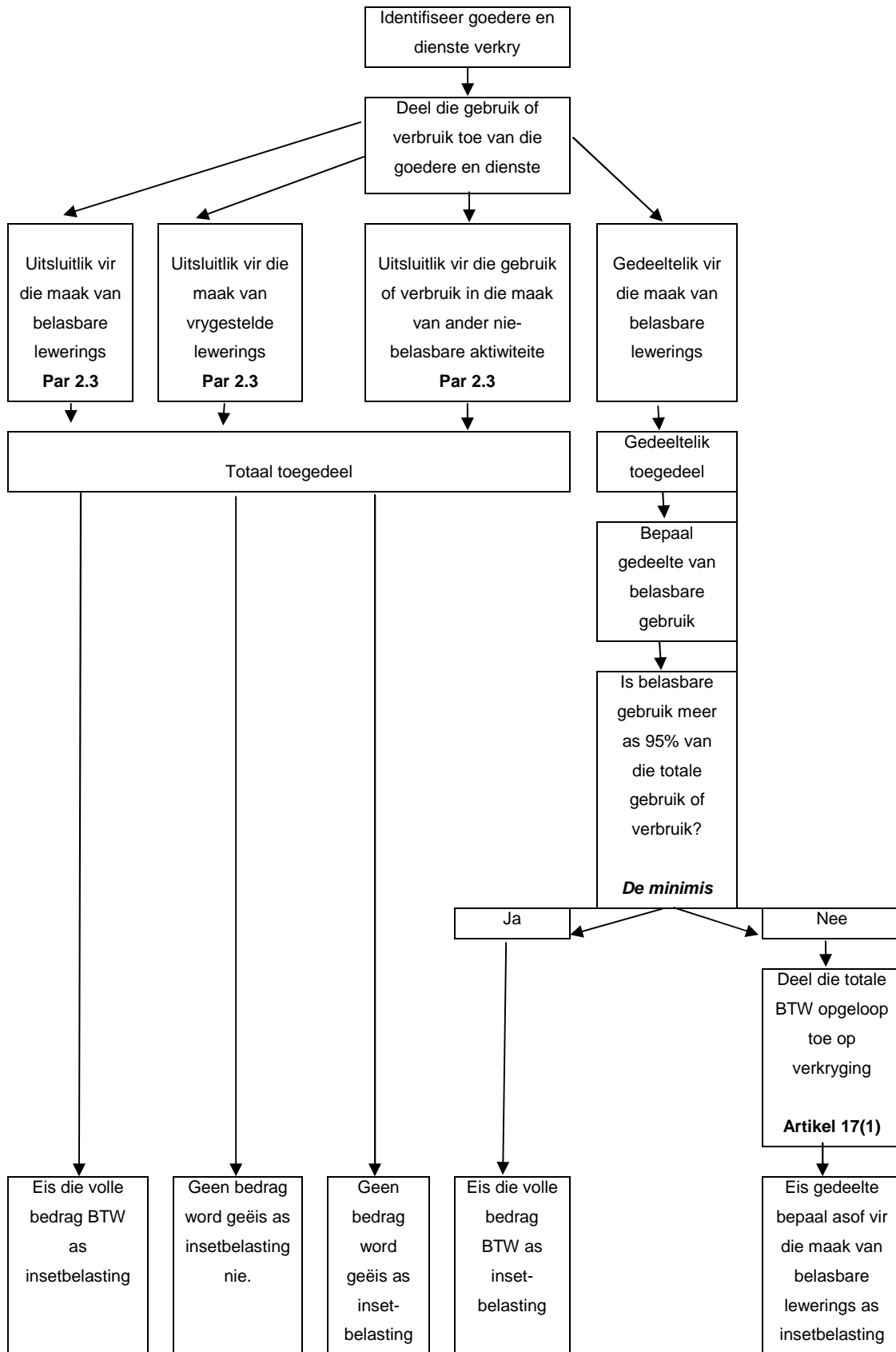
Die Wet bevat ook 'n voorbehoudsbepaling bekend as die *de minimis*-reël. Hiervolgens hoef ondernemers wat aan die minimum-vereiste voldoen, nie 'n toedeling van die insetbelasting wat aangegaan is te maak nie. Hoewel die *de minimis*-reël ten doel het om die administratiewe las van sekere ondernemers te verminder, is daar sekere tekortkominge en maak dit nie voorsiening vir buitengewone omstandighede nie. In hoofstuk 6 word die toepassing van die *de minimus*-reël in verskillende lande ondersoek om te bepaal of die toepassing ook binne die Suid-Afrikaanse konteks aangewend kan word om die *de minimis*-reël meer doeltreffend te maak.

Uit bogenoemde wil dit dus voorkom of die Suid-Afrikaanse wetgewing met betrekking tot die toedeling van insetbelasting, oor 'n aantal tekortkominge (of probleemstellings soos in hierdie hoofstuk na verwys) beskik. In die

hoofstukke wat hierop volg word gepoog om aan die hand van ander lande se wetgewing en publikasies, riglyne vir die oplossing van die probleemstellings te vind.

In die volgende hoofstuk word die eerste probleemstelling rakende die identifikasie en hantering van verskillende tipes lewerings bespreek.

Tabel 2:1 Toedeling van insetbelasting¹⁴



¹⁴ Value-Added Tax in South Africa: Commentary par 7.2

HOOFSTUK 3: LEWERINGS

3.1 INLEIDING

In die vorige hoofstuk is die toedeling van insetbelasting volgens die Suid-Afrikaanse wetgewing bespreek. Hiervolgens moet die direkte toedelingsmetode eerstens gebruik word om die insetbelasting wat teruggeëis kan word, te bereken. Die omset-gebaseerde toedelingsmetode kan hierna gebruik word om die restant van die insetbelasting wat teruggeëis kan word, te bereken.

Die omset-gebaseerde toedelingsmetode maak gebruik van die volgende formule vir die berekening van insetbelasting wat teruggeëis kan word:

$$\text{Verrekenbare insetbelasting} = \text{Toedeelbare insette} \times \frac{\text{Belasbare lewerings}}{\text{Totale lewerings}}$$

Soos reeds bespreek beskik bogenoemde formule oor 'n aantal tekortkominge, waarvan die eerste in hierdie hoofstuk bespreek word, naamlik:

Probleemstelling 1:

'n Lewering kan uit meer as een tipe lewering bestaan, wat 'n wesenlike invloed op die resultaat van die toedelingsformule kan hê.

Riglyne moet gevind word oor hoe verskillende tipes lewerings geïdentifiseer kan word en hoe dit binne die toedelingsformule hanteer kan word.

In die Suid-Afrikaanse wetgewing is daar onduidelikheid oor die hantering van 'n lewering wat uit meer as een tipe lewering bestaan. In hierdie hoofstuk sal daar na wetgewing en publikasies in Australië en Kanada verwys word vir moontlike oplossings.

3.2 TIPE LEWERINGS EN DIE INVLOED OP DIE TOEDELINGSFORMULE

3.2.1 Australië

Australië se wetgewing¹⁵ verwys nie na BTW nie, maar na *Goods and Services Tax* (“GST”) en maak spesifiek voorsiening vir toedeling¹⁶. Verder maak twee artikels, “*GST Discussion Group – GSTR 2001/D40 – single/mixed supplies – 5 September 2001*”¹⁷, en “*GST and Banking and Finance*”¹⁸ belangrike afleidings oor wat ’n lewering behels en hoe so ’n lewering die toedelingsformule kan beïnvloed.

Die eerste stap met betrekking tot die ontleding van ’n lewering is om te bepaal wat die aard van so ’n lewering is en of dit uit net een tipe lewering bestaan en of dit uit meer as een tipe lewering bestaan. Om dit te bepaal, sal daar na die kenmerke van ’n lewering gekyk word wat deur die volgende vrae bepaal word¹⁹:

- Is die lewering integraal deel van ’n ander lewering of lewerings?
- Is die lewering bykomend tot ’n ander lewering of lewerings?
- Is die lewering toevallig tot ’n ander lewering of lewerings?

’n **Positiewe** antwoord op enige van bogenoemde vrae sal daarop dui dat net een tipe lewering plaasgevind het. Die lewering sal dan ooreenkomstig sy belasbare- of vrygestelde aard binne die toedelingsformule hanteer word.

’n **Negatiewe** antwoord op enige van die vrae dui op ’n lewering wat moontlik uit meer as een tipe lewering bestaan.²⁰ Die moontlikheid van meer as een

¹⁵ Goods and Services Tax Act, 1999.

¹⁶ Goods and Services Tax Act, 1999, section 11 and 15.

¹⁷ See www.aar.com.

¹⁸ See www.claytonutz.com by Andrew Sommer and Leah Chick.

¹⁹ GST and Banking & Finance, page 4.

²⁰ *British Airways plc v Customs & Excise Commissioners* [1990] stc 643; *Convey v C of IR* [1994] 16 NZTC 11, 328 at 11,333-11,334, *Customs & Excise Commissioners v British Telecommunications plc* [1999] 3 All ER 961 at 966, 969-972; *Hidden Valley Golf Resort Association v Queen* [2000].

tipe lewering kan verder ondersteun word deur die toepassing van die riglyne wat hieronder uiteengesit word, naamlik waar:

- die **verwantskappe** tussen die lewerings wat gemaak word so **buite verhouding** tot mekaar is dat dit nie moontlik is om die lewerings as 'n enkele lewering te identifiseer nie²¹, of
- waar die resultate ten opsigte van 'n lewering 'n **absurde of kunsmatige resultaat** tot gevolg het²², of
- waar die lewering 'n **doel op sigself** is, of 'n manier is om die hooflewering beter te benut²³.

Die riglyne hierbo is belangrik en moet deeglik in ag geneem word voordat 'n lewering as deel van die toedelingsformule in- of uitgesluit word. Indien bogenoemde riglyne dui op 'n lewering wat uit meer as een tipe lewering bestaan, behoort so 'n lewering se aard aan die volgende klassifikasies gemeet te word²⁴:

- 'n Toevallige lewering, of
- 'n Saamgestelde lewering, of
- 'n Gemengde lewering.

3.2.1.1 Toevallige lewerings²⁵

'n Toevallige lewering word omskryf as 'n lewering wat gemaak word deur 'n ondernemer wat bykomend tot 'n hooflewering is. Die toevallige lewering sal nou aan die hooflewering verwant wees.

Om te bepaal of 'n lewering toevallig is, kan die volgende faktore oorweeg word:

- is die lewering **toevallig** tot die hooflewering; of

²¹ *Customs & Excise Commissioners v Madgett & Baldwin* [1998] STC 1189.

²² *British Airways at 648; British Telecommunications at 969,*

²³ *Card Protection Plan v Customs & Excise Commissioners* [1999] 3 WLR at 227

²⁴ GST Discussion Group – GSTR 2001/D40 – single/mixed supplies; GST and Banking & Finance.

²⁵ GST and Banking & Finance page 12

- word dit op dieselfde **tydstip** of ongeveer op dieselfde tydstip as die hooflewering gelewer; of
- is dit normale **praktyk** vir die ondernemer om die tipe van lewering of soortgelyke goed in die normale loop van die bedryf van die ondernemer te verskaf.

Sou die lewering aan enige van bogenoemde faktore voldoen, sal die lewering gesien word as 'n toevallige lewering en sal dit die eienskappe van die hooflewering aanneem. Dit beteken dat, in die geval van 'n vrygestelde lewering, die toevallige lewering ook as 'n vrygestelde lewering beskou sal word en deel van die totale lewerings onder die lyn in die toedelingsformule sal vorm.

Verdere riglyne wat daarop kan dui dat 'n lewering toevallig is, al dan nie, is:

- in die geval waar die lewering gemaak word vir **afsonderlike vergoeding**, sal dit nie as 'n toevallige lewering beskou word nie. Waar 'n bank dus aanvullend tot 'n lening ook advies aan 'n kliënt verskaf waarvoor 'n afsonderlike bedrag gehef word, sal die bedrag gehef vir die advies nie as 'n toevallige vrygestelde lewering beskou word nie, maar as 'n belasbare lewering. Die lewerings sal dan ook volgens hulle aard deel van belasbare lewerings en totale lewerings in die toedelingsformule uitmaak; of
- dat daar ook 'n **“in die loop van besigheid toets”** bestaan. Waar 'n lewering as 'n toevallige lewering beskou sal word, sal dit standaard praktyk van so 'n ondernemer wees om die toevallige lewering saam met die normale besigheidslewerings te lewer. Administratiewe dienste wat in die proses van die verskaffing van 'n lening deur die bank gelewer word, sal standaard praktyk wees en die administratiewe diens sal eerder as 'n lewering in die loop van normale besigheid beskou word. Die lening sal as 'n vrygestelde lewering beskou word en die nodige administratiewe dienste sal ook as vrygestelde lewerings binne die toedelingsformule beskou word.

Waar 'n lewering aan bogenoemde riglyne voldoen en dus op 'n toevallige lewering dui, sal dit dieselfde eienskappe as die hooflewering aanneem waartoe dit toevallig is. Daarvolgens sal dit deel uitmaak van die toedelingsformule, hetsy as 'n belasbare- of vrygestelde lewering.

Alternatiewelik sal 'n lewering wat nie aan die riglyne vir toevallige lewering voldoen nie, tussen 'n belasbare lewering en vrygestelde lewering verdeel word. Die verdeling sal dan die toedelingsformule beïnvloed omdat die belasbare gedeelte van die lewering bo die lyn ingesluit sal word. Dit sal tot gevolg hê dat die persentasie insetbelasting wat geëis kan word, verhoog.

'n Voorbeeld van 'n toevallige lewering is waar dienste gelewer word by die administrasie van lenings²⁶ wat oor die algemeen as 'n belasbare lewering beskou word. Die administrasie van lenings kan egter ook nou gekoppel word aan die verskaffing van 'n lening, synde 'n vrygestelde lewering, wat tot gevolg sal hê dat die administrasie as 'n toevallige lewering geklassifiseer kan word en dus deel van die vrygestelde lewering sal uitmaak.

Die invloed van 'n toevallige lewering word in die volgende voorbeeld geïllustreer:

Voorbeeld 3.1: Die invloed van 'n toevallige lewering op die toedelingsformule

'n Maatskappy maak die volgende lewerings:

Verskaf lenings aan kliënte	R50 000
Verskaf advies aan kliënte	R10 000
Ander standaardkoers lewerings	R40 000
Toedeelbare insetbelasting vir die tydperk	R20 000

²⁶ GST and Banking & Finance page 17

In terme van die bestaande formule sal die berekening soos volg wees:

Geval 1

Waar die advies aan kliënte as 'n afsonderlike diens beskou word, sal die aftrekbare insetbelasting soos volg geëis kan word:

$$\text{Verrekenbare insetbelasting} = \text{Toedeelbare insette} \times \frac{\text{Belasbare lewerings}}{\text{Totale lewerings}}$$

$$= R20\,000 \times \frac{R40\,000 + R10\,000}{R100\,000}$$

$$= R10\,000$$

Geval 2

Waar die advies aan die kliënt as deel van die verskaffing van 'n lening beskou word, synde 'n toevallige diens, sal die aftrekbare insetbelasting soos volg geëis kan word:

$$\text{Verrekenbare insetbelasting} = \text{Toedeelbare insette} \times \frac{\text{Belasbare lewerings}}{\text{Totale lewerings}}$$

$$= R20\,000 \times \frac{R40\,000}{R100\,000}$$

$$= R8\,000$$

Die belangrikheid vir ondernemers om hulle te vergewis van die moontlikheid van toevallige lewerings kan nie genoeg beklemtoon word nie. Die invloed van so 'n toevallige lewering op die resultaat van die toedelingsformule kan wesenlik wees en moet deeglik in ag geneem word. Vir sekere instellings, soos finansiële instellings, sal dit byvoorbeeld voordeliger wees om toe te sien dat geen lewerings wat afsonderlik as 'n belasbare lewerings gesien kan, binne die riglyne van toevallige lewerings val nie, maar dat dit eerder afsonderlik as 'n belasbare lewering hanteer sal word. Indien 'n belasbare lewering afsonderlik hanteer word, is dit tot die ondernemer se voordeel aangesien die persentasie insetbelasting wat geëis mag word, verhoog.

3.2.1.2 Saamgestelde lewerings

Die artikel *GST Discussion Group – GSTR 2001/D40 – single/mixed supplies* - 5 September 2001 tref 'n onderskeid tussen 'n saamgestelde lewering²⁷ en 'n gemengde lewering²⁸.

Die beginsels van 'n saamgestelde lewering spruit uit spesifieke hofsake waarin daar riglyne neergelê is waarvolgens 'n saamgestelde lewering geïdentifiseer kan word. Die sake van belang is die *British Airways*-saak²⁹ en die *British Telecommunications*-saak³⁰.

Ingevolge die *British Airways*-saak is die vraag gestel of die verskaffing van kos aan boord binnelandse vlugte 'n afsonderlike lewering tot dié van die lugvervoer was, al dan nie. Die rede vir die vraag was omdat die verskaffing van kos as 'n vrygestelde lewering beskou is, terwyl die lugvervoer 'n belasbare lewering was.

Die hof het bevind dat die lewerings nie afsonderlik van mekaar was nie, en dat *British Airways* gevolglik slegs een lewering gemaak het, naamlik dié van lugvervoer.

In sy beslissing het die hof bevind dat die diens wat deur *British Airways* verskaf is nie net as die lewering van lugvervoer nie, maar as lugvervoer met 'n sekere mate van gerief gekarakteriseer moet word. Die mate van gerief is gefasiliteer deur die kos wat gedurende die vlug verskaf is. Die hof het ook in sy beslissing in 'n redelike mate gesteun op die feit dat die kos gratis verskaf was, en die betaling net vir die vliegtuigkaartjie gemaak was.

Ingevolge die *British Telecommunications*-saak, was die vraag of die lewering van 'n motor wat by die belastingbetaler afgelewer is, uit twee

²⁷ GST Discussion Group – GSTR 2001/D40 – single/mixed supplies, page 3.

²⁸ GST Discussion Group – GSTR 2001/D40 – single/mixed supplies, page 4.

²⁹ *British Airways plc v Customs & Excise Commissioners* [1990]

³⁰ *Customs & Excise Commissioners v British Telecommunications plc* [1999]

tipies lewerings bestaan het, naamlik dié van 'n motor, synde 'n vrygestelde lewering, en dié van 'n afleweringdiens, synde 'n belasbare lewering.

Die hof het bevind dat daar slegs een lewering was, naamlik die motor, al het die belastingpligtige die keuse gehad om die motor te laat aflewer of om self vir die aflewering te reël. Die hof het beslis dat die lewering deur die vervaardiger nie net oor die lewering van 'n motor gehandel het nie, maar ook oor die lewering van 'n afgelewerde motor³¹. In sy beslissing het die hof sy bevindings gebaseer op die feit dat die eiendom en risiko ten opsigte van die motor by die vervaardiger gebly het totdat dit afgelewer was³².

Die gevolgtrekking wat gemaak kan word uit die bovermelde hofsake is eerstens, dat die verband wat bestaan tussen die relevante lewerings nie buite verhouding tot mekaar is nie. Tweedens, dat die bykomende lewerings tot die hooflewering nie 'n spesifieke doel vir die betrokke kliënt was nie, maar 'n lewering was om die hooflewering meer te geniet. Die argumente dat die kos en die kaartjie, of die aflewering en die motor, tot verskeie lewerings lei, is absurd en kunsmatig³³. **Waar 'n lewering dus nie buite verhouding tot die ander lewerings is nie, en ook nie gekoppel kan word aan 'n spesifieke doelwit vir die kliënt nie, sal so 'n lewering as 'n saamgestelde lewering geklassifiseer word. 'n Saamgestelde lewering sal altyd as een lewering in die toedelingsformule ingesluit word.** Die hooflewering sal aandui of die saamgestelde lewering deel sal uitmaak van die toedelingsformule onder die lyn (in die geval van 'n vrygestelde lewering) of bo en onder die lyn (in die geval van 'n belasbare lewering).

³¹ *Customs & Excise Commissioners v British Telecommunications plc* [1999] – See 969, 972.

³² *Customs & Excise Commissioners v British Telecommunications plc* [1999] – See 968-969, 972.

³³ *British Airways* at 648; *British Telecommunications* at 969

3.2.1.3 Gemengde lewerings

Die bestaan van gemengde lewerings word in die *Sea Container*-saak³⁴ bespreek.

In dié saak het die belastingpligtige treinuitstappies aan kliënte voorsien en as deel van die pakket is 'n maaltyd daarby ingesluit. Die koste van die maaltyd was 17% van die totale koste en geen afslag is toegestaan indien die maaltyd nie geneem is nie. Die vraag wat voor die hof gekom het, was of die voorsiening van die maaltyd as 'n saamgestelde óf gemengde lewering beskou moet word?

In die saak het die hof gefokus op die kommersiële realiteit van die transaksie en in die finale uitspraak beslis dat daar twee lewerings was, naamlik die lewering van spyseniering en die lewering van vervoer. Uit die feite van die saak het dit duidelik na vore gekom dat die verskaffing van maaltye verder gegaan het as slegs 'n manier om die vervoer meer gerieflik te maak. Die hof het bevind dat die maaltye 'n doelwit op sy eie was, wat nie geïgnoreer kon word nie weens die feit dat die maaltyd in totaal 17% van die totale koste van die transaksie beloop het³⁵.

Uit die hofsaak word die gevolgtrekking gemaak dat elke lewering wat deel vorm van die hele gemengde lewering, verskil van 'n saamgestelde lewering, en 'n doelwit op sy eie het. Die "eie" doelwit moet dus bepaal word en aan die hand van die doelwit sal daar bepaal word of die lewering 'n vrygestelde lewering of belasbare lewering is.

In die geval van 'n gemengde lewering mag dit gebeur dat 'n gedeelte van die oorspronklike lewering dus as vrygestel beskou kan word, terwyl die res as belasbaar beskou word. Hierdie siening kan 'n wesentliche invloed op die toedelingsformule hê. In die *Sea Container*-saak sou dit beteken dat, waar die treinkaartjie oorspronklik in totaal as 'n belasbare lewering beskou

³⁴ *Sea Container Ltd v Customs & Excise Commissioners* [2000] BVC 60.

³⁵ GST Discussion Group – GSTR 2001/D40 – single/mixed supplies, page 6.

sou word, daar nou 'n toedeling sou moes plaasvind omdat maaltye as 'n vrygestelde lewering beskou word. Dit sou beteken dat, waar daar oorspronklik 100% van alle insette op byvoorbeeld die kapitale koste van die trein geëis is, daar nou 17% van die insette nie toegestaan sal word nie.

Die implikasies waar 'n lewering as 'n gemengde lewering beskou word, soos in die geval van die *Sea Container*-saak, word in die volgende voorbeeld geïllustreer:

Voorbeeld 3.2: Die implikasies op die toedelingsformule waar die lewering as 'n gemengde lewering beskou word.

Maatskappy A maak die volgende lewerings:

Verskaf treinritte aan kliënte	R50 000
Verskaf etes op die trein	R10 000
Ander standaardkoerslewerings	R40 000
Inset BTW vir die tydperk	R20 000
Inset BTW op die trein	R95 000

In terme van die bestaande formule sal die berekening soos volg wees:

Geval 1

Waar die treinrit en etes as 'n **saamgestelde lewering** gesien word, is alle lewerings, belasbare lewerings, wat tot gevolg het dat die totale insetbelasting, soos betaal, teruggeëis word. In die geval is dit R115 000 (R20 000 + R95 000).

Geval 2

Waar die treinrit en -etes egter as 'n **gemengde lewering** beskou word, het dit 'n wesenlike invloed op die insetbelasting wat geëis kan word. Die feite in geval 1 word toegepas en is soos volg:

$$\begin{aligned}
 \text{Verrekenbare insetbelasting} &= \text{Totale insette} \quad \times \quad \frac{\text{Belasbare lewerings}}{\text{Totale lewerings}} \\
 &= \text{R20 000} + \text{R95 000} \quad \times \quad \frac{\text{R90 000}}{\text{R100 000}} \\
 &= \text{R103 500}
 \end{aligned}$$

Indien die lewering dus 'n saamgestelde lewering is kan R115 000 van die inset BTW geëis word, terwyl in die geval van 'n gemengde lewering, slegs 90% (R103 500) van die inset BTW geëis kan word. Verder sal 10% van die insette op die aankoop van die trein ook nie geëis kan word nie.

3.2.1.4 Riglyne om te bepaal of 'n lewering 'n saamgestelde óf gemengde lewering is

Die Australiese wetgewer het na aanleiding van die *British Telecommunications*-saak³⁶ en *Sea Containers*-saak³⁷ faktore geïdentifiseer wat kan dien as riglyne om te bepaal of 'n lewering integraal, bykomend of toevallig is. Die faktore kan dan ook verder toegepas word op 'n beskikbare feitestel om sodoende te bepaal of dit 'n saamgestelde- of gemengde lewering is, waarna die lewering se invloed op die toedelingsformule duidelik sal blyk.

Die eerste lys van faktore verskaf duidelike riglyne of die lewering as 'n **saamgestelde lewering** beskou kan word. Hoe meer van die faktore teenwoordig is, hoe meer sekerheid bestaan dat die lewering 'n saamgestelde lewering sal wees. Die faktore is die volgende:

- die lewering verteenwoordig 'n **marginale deel van die totale waarde** van die pakket in vergelyking met die dominante deel; of
- die lewering is **noodsaaklik** of dra by tot die lewering in geheel, maar kan nie as die dominante deel van die lewering geïdentifiseer word nie; of
- die lewering dra by tot die **behoorlike uitvoering** van die kontrak om die dominante deel te lewer; of
- die lewering word in geheel op een tydstip gelewer met geen **tydsintervalle** tussen die lewering nie; of

³⁶ *Customs & Excise Commissioners v British Telecommunications plc* [1999]

³⁷ *Sea Container Ltd v Customs & Excise Commissioners* [2000] BVC 60.

- 'n ondernemer behoort 'n redelike gevolgtrekking te kan maak dat die lewering nie 'n **spesifieke doel vir die kliënt bereik nie**, maar slegs tot beter gebruik van die dominante lewering bydra.³⁸

Die tweede lys van faktore sal daarop dui dat 'n lewering afsonderlik, eerder as geïntegreerd is en dus as 'n gemengde lewering beskou kan word. Die faktore is die volgende³⁹:

- daar kan 'n sekere mate van **fisiiese- of ekonomiese onderskeid** getref word ten opsigte van die spesifieke lewering wat plaasvind⁴⁰; of
- die lewerings vind op **verskillende tye** plaas; of
- indien die **prys** van die lewering vir addisionele items **afsonderlik** geïdentifiseer en gehef word, kan dit by die beoordeling van die omstandighede aanduidend wees dat dit 'n afsonderlike lewering is⁴¹.

Bykomende faktore wat nie spesifiek aan 'n saamgestelde óf gemengde lewering gekoppel kan word nie, maar wat wel 'n rol mag speel ten opsigte van 'n lewering se klassifikasie, is die volgende:

- **Rekeningkundige- en besigheidspraktyke:** Soos in die geval van sommige onsekere aspekte by die vasstelling van Inkomstebelasting, kan rekeningkundige- en besigheidspraktyke ook relevant wees om die aard van die lewering in die geval van BTW te bepaal⁴²
- **Verpligte aard:** Die verpligte aard van die lewering, synde die noodsaaklikheid van die lewering om die hooflewering te kan lewer, is nie 'n toets nie. Dit kan 'n faktor wees wat in die beoordeling van die omstandighede in ag geneem behoort te word⁴³.

Uit bogenoemde is dit duidelik dat die Australiese wetgewer deeglik bewus is van die invloed wat 'n toevallige, saamgestelde of gemengde

³⁸ GST Discussion Group – GSTR 2001/D40 – single/mixed supplies page 7.

³⁹ GST Discussion Group – GSTR 2001/D40 – single/mixed supplies page 7.

⁴⁰ *British Telecommunications* at 967 and 971.

⁴¹ *British Telecommunications* at 970.

⁴² *Australia and New Zealand Banking Group Ltd v FC of T* 94 ATC 4026 at 4033-4034.

⁴³ *British Telecommunications* at 970.

lewing op die toedelingsformule kan hê. Dit is daarom belangrik om riglyne daar te stel om te bepaal welke lewing van toepassing sal wees.

3.2.2 Kanada

Dit is nie net in Australië waar die verwysing na meer as een tipe lewing gevind word nie. Ook die Kanadese wetgewing verwys in verskeie wetsartikels⁴⁴ na die beginsels van toedeling. In die volgende gepubliseerde memorandum word verder op die beginsels van toedeling uitgebrei:

- *TPS 700-5-1 Financial Services – Special Provisions Relating to Financial Institutions* gepubliseer 27 Julie 1992.
- *GST Memorandum ST 700-4 De Minimis Financial Institutions* gepubliseer 25 November 1993.
- *G700-5-6 Input Tax credits for Holding Companies, Takeovers, and Multi-tiered corporations* gepubliseer 9 Desember 1991.

Die Kanadese owerhede erken dus ook die moontlikheid van meer as een tipe lewing. Daar is gevolglik ook spesifiek vir toevallige lewings of gemengde lewings in die toepaslike wetgewing voorsiening gemaak⁴⁵.

3.2.2.1 Toevallige lewings

’n Toevallige lewing, soos reeds omskryf binne die konteks van Australië, word ook in Kanada aangespreek⁴⁶.

Die artikel bevat ’n algemene bepaling waarvolgens goedere of dienste, wat saam met ander goedere of dienste vir ’n enkele vergoedingsbedrag gelewer word, en die ander lewing word geag toevallig tot die eerste lewing te wees, word die ander lewing geag deel van die eerste lewing te wees.

⁴⁴ Excise Tax Act, 1985: sections [141.01] 149, 150, 186, 204, 205, 126(2), 152(1), 169(1), 199(1), 245(2) and 273(1)

⁴⁵ Excise Tax Act, 1985: sections [141.01] 149, 150, 186, 204, 205, 126(2), 152(1), 169(1), 199(1), 245(2) and 273(1)

⁴⁶ Excise Tax Act, 1985: section 138

Die artikel is nie van toepassing waar 'n afsonderlike fooi vir die lewering gehef word nie. Waar 'n vrygestelde lewering dus toevallig is tot 'n belasbare lewering sal die insetbelasting ook op die vrygestelde lewering toegestaan word.

3.2.2.2 Gemengde Lewerings⁴⁷

Die Kanadese wetgewing het 'n voorbehoudsbepaling rakende gemengde lewerings⁴⁸ wat bepaal dat, waar **50% of meer** van die vergoeding vir 'n lewering, vergoeding vir vrygestelde lewerings verteenwoordig, die totale lewering geag word 'n vrygestelde lewering te wees. Geen insetbelasting sal dus geëis kan word ten opsigte van die lewerings nie en die totale bedrag van die lewering sal onder die lyn ingesluit word as deel van totale lewerings wanneer die toedelingsformule toegepas word.

Die voorbehoudsbepaling het tot gevolg dat manipulasie ten opsigte van gemengde lewerings grootliks beperk word.

3.3 GEVOLGTREKKING

Daar is onduidelikheid in die Suid-Afrikaanse wetgewing oor die hantering van 'n lewering wat uit meer as een tipe lewering bestaan. In hierdie hoofstuk is die wetgewing van Australië en Kanada bestudeer vir moontlike oplossings.

Volgens Australiese wetgewing en publikasies moet die aard van die lewering eers ondersoek word aan die hand van die volgende:

- Is die lewering integraal deel van 'n ander lewering of lewerings?
- Is die lewering bykomend tot 'n ander lewering of lewerings?
- Is die lewering toevallig tot 'n ander lewering of lewerings?

Indien bevestigend op enige van bogenoemde vrae geantwoord kan word, sal dit daarop dui dat net een lewering plaasgevind het. Die lewering sal dan

⁴⁷ *Financial Services – Special Provisions Relating to Financial Institutions* par 29 – 30.

⁴⁸ Excise Tax Act, 1985: section 139.

ooreenkomstig sy belasbare- of vrygestelde aard in die toedelingsformule hanteer word.

Indien negatief op enige van die bovermelde vrae geantwoord word, sal dit dui op 'n lewering wat moontlik uit meer as een tipe lewering bestaan.

Die volgende riglyne kan ook aanduidend wees dat 'n lewering uit meer as een tipe lewering bestaan:

- Waar die verwantskappe tussen die lewerings wat gemaak word so buite verhouding tot mekaar is dat dit nie moontlik is om die lewerings as 'n enkele lewering te identifiseer nie, of
- waar die resultate ten opsigte van 'n lewering 'n absurde of kunsmatige resultaat tot gevolg het, of
- waar die lewering 'n doel op sigself is, of 'n manier is om die hooflewering beter te benut.

Lewerings kan in die volgende kategorieë ingedeel word:

- toevallige lewerings;
- saamgestelde lewerings;
- gemengde lewerings.

'n Toevallige lewering word omskryf as 'n lewering wat bykomend tot 'n hooflewering gemaak word en wat nou aan die hooflewering verwant is.

'n Toevallige lewering sal die eienskappe van die hooflewering aanneem en sal, na gelang van die aard van die hooflewering, as 'n vrygestelde- of belasbare lewering in die toedelingsformule hanteer word.

'n Aantal faktore is deur die Australiese wetgewer geïdentifiseer wat kan dien as riglyne om te bepaal of 'n lewering 'n saamgestelde- óf gemengde lewering is en is in detail in die hoofstuk bespreek.

'n Saamgestelde lewering sal net soos 'n toevallige lewering altyd as 'n enkele lewering, gebaseer op die aard van die hooflewering, in die toedelingsformule ingesluit word.

In die geval van 'n gemengde lewering mag dit gebeur dat 'n gedeelte van die oorspronklike lewering as vrygestel beskou kan word, terwyl die restant as belasbaar beskou word. Dit word dan ook dienooreenkomstig in die toedelingsformule hanteer.

Uit 'n Suid-Afrikaanse oogpunt is dit belangrik dat die riglyne soos reeds in die Australiese en Kanadese wetgewing vervat, so spoedig moontlik geïmplementeer word. Dit behoort die onduidelikheid aangaande die identifisering en hantering van verskillende tipes lewerings wat daar tans in die Suid-Afrikaanse wetgewing bestaan, op te klaar.

Die toedelingsformule kan egter verder gemanipuleer word deur die insluiting of uitsluiting van spesifieke bedrae of gevalle. In die volgende hoofstuk word ondersoek ingestel om uitsluiting te verkry oor welke bedrae of gevalle deel sal vorm van belasbare lewerings, totale lewerings en toedeelbare insette en welke bedrae of gevalle nie in die berekening van die toedelingsformule ingesluit behoort te word nie.

HOOFSTUK 4: SPESIFIEKE INSLUITINGS OF UITSLUITINGS

4.1 INLEIDING

In die vorige hoofstuk is daar ondersoek ingestel om aan die hand van ander lande se wetgewing, riglyne daar te stel wat in Suid-Afrika toegepas kan word, wat dit moontlik sal maak om verskillende tipe lewerings te identifiseer. Elke tipe lewering se hantering in die toedelingsformule is ook bespreek.

Die toedelingsformule maak egter ook gebruik van 'n toedelingspersentasie, deur belasbare lewerings (teller), deur totale lewerings (noemer) te deel. Die toedelingspersentasie word dan met die toedeelbare insetbelasting vermenigvuldig om die bedrag te bepaal wat as insetbelasting geëis kan word.

Probleemstelling 2:

Die toedelingsformule kan egter gemanipuleer word deur die insluiting of uitsluiting van spesifieke bedrae of gevalle.

In hierdie hoofstuk word eerstens ondersoek ingestel om uitsluitel te verkry oor welke spesifieke bedrae deel van belasbare lewerings sal vorm en welke spesifieke bedrae deel van totale lewerings sal vorm om die toedelingspersentasie te bereken.

Tweedens word die hantering van spesifieke gevalle se insetbelasting bespreek om te bepaal of sodanige gevalle se insetbelasting deel van toedeelbare insetbelasting in die toedelingsformule sal uitmaak.

Oplossings word gesoek deur die bestudering van verskillende lande, naamlik Australië, Kanada, Ierland en Die Verenigde Koninkryk se aanbevelings hoe spesifieke bedrae en gevalle in die toedelingsformule hanteer moet word.

4.2 INSLUITINGS EN UITSLUITING : SPESIFIEKE BEDRAE

4.2.1 Australië

In 'n besprekingsdokument⁴⁹ word melding gemaak van verskillende bedrae wat oorweeg moet word alvorens dit deel van die toedelingsformule sal uitmaak.

4.2.1.1 Australië - Insluitings

Eerstens word in die besprekingsdokument verwys na **dividende ontvang synde die resultaat van 'n finansieringstruktuur**, soos in die geval van 'n spesiale doel maatskappy, wat verkry is deur 'n finansiële instelling om 'n transaksie vir 'n kliënt van die bank te fasiliteer. In sodanige gevalle sal die dividend ontvang as deel van die toedelingsformule ingesluit word aangesien dit meer die aard van rente as dividende het.

Tweedens word **dividende ontvang deur banke vanaf beleggings- en finansieringstrukture** ook in die toedelingsformule ingesluit. Die argument vir die insluiting van die bedrae is dat daar 'n verwantskap bestaan tussen die dividend ontvang en die goedere en dienste wat deur die bank gelewer is⁵⁰.

Die gevolgtrekking wat gemaak kan word is dat dit soms wil voorkom asof dividende meer die onderliggende aard van rente aanneem en dit dan wel deel van die toedelingsformule sal wees, terwyl 'n dividend ontvang as gevolg van aandeelhouing glad nie deel van die formule sal wees nie. Die implikasies van dividende sal later in meer detail bespreek word.

4.2.1.2 Australië - Uitsluitings

Dividende ontvang vanaf 'n volfiliaal word spesifiek uitgesluit. Die argument is dat geen lewering tussen die filiaal en sy houermaatskappy plaasgevind het nie. Die toedelingsformule verwys deurgaans na

⁴⁹ Apportionment of Input Tax Credit for Financial Suppliers, page 15.

⁵⁰ Apportionment of Input Tax Credit for Financial Suppliers, page 16.

belasbare en totale lewerings en waar daar, soos in hierdie geval, dus nie 'n lewering plaasvind nie, sal die bedrag heeltemal van die toedelingsformule⁵¹ uitgesluit word.

4.2.2 Kanada

Die Kanadese literatuur⁵² verwys na spesifieke insluitings en uitsluitings van bedrae en die hantering daarvan in die toedelingsformule.

4.2.2.1 Kanada - Insluitings

Rente, of 'n afsonderlike fooi of heffing ontvang vir 'n finansiële diens gelewer, word ingesluit⁵³. 'n Bykomende voorwaarde is egter dat rente of dividende wat wel ingesluit word, teen bruto waarde ingesluit moet word⁵⁴. So byvoorbeeld kan rente betaal dus nie teen rente ontvang afgespeel word nie.

Daar word na spesifieke dividende verwys wat wel deel van die toedelingsformule sal uitmaak. Die dividende is:

- a. 'n dividend in spesie, synde 'n dividend wat deur 'n maatskappy in bates in plaas van kontant, betaal is; en
- b. 'n ondersteunings (“patronage”) dividend. Dit is 'n dividend wat deur 'n verskaffer aan 'n kliënt geallokeer word in verhouding tot die gemiddelde besigheid wat deur die kliënt by die verskaffer binne 'n spesifieke belastingjaar gedoen is.⁵⁵

Die argument dat sekere dividende as lewerings ingesluit word, is omdat dit eerder neig na 'n vergoeding ontvang vir dienste of goedere wat gelewer is, as na 'n normale dividend. As gevolg van die koppeling aan 'n

⁵¹ Apportionment of Input Tax Credit for Financial Suppliers, page 16.

⁵² GST Memorandum ST 700-4 De Minimis Financial Institutions.

⁵³ GST Memorandum ST 700-4 De Minimis Financial Institutions par 4.

⁵⁴ GST Memorandum ST 700-4 De Minimis Financial Institutions par 5.

⁵⁵ GST Memorandum ST 700-4 De Minimis Financial Institutions par 12.

lewing, sal die bedrae dan deel van totale lewings in die toedelingsformule uitmaak.

4.2.2.2 Kanada - Uitsluitings

'n Spesifieke uitsluiting is die werklike opbrengste wat by die **verkoop van 'n debiteureboek** ontvang word. Waar 'n ondernemer sy debiteureboek vir 'n enkelbedrag verkoop, sal die bedrag nie vir die toedelingsformule oorweeg word nie. Waar 'n derde party, soos 'n diskontohuis, egter 'n bedrag hef vir die reël van die verkoop van die debiteureboek, sal daardie fooi as 'n afsonderlike belasbare fooi vir die lewing van die finansiële diens in die hande van die diskontohuis beskou word ⁵⁶.

4.2.3 Ierland

Die Ierse literatuur⁵⁷ verwys ook na dieselfde bedrae soos hierbo vermeld en wat alreeds met verwysing na die betrokke Australiese en Kanadese wetgewing bespreek is. Die vermelde bedrae word op dieselfde wyse gehanteer soos wat dit deur die Australiese en Kanadese wetgewing voorgeskryf is. Daar word nie verder hierop uitgebrei nie, behalwe vir die verwysing na 'n spesifieke bedrag, naamlik toevallige rente ontvang.

4.2.3.1 Ierland - Uitsluiting: Toevallige rente ontvang⁵⁸

Rente ontvang is in die meeste gevalle 'n vrygestelde lewing wat deel van totale lewings in die toedelingsformule sal wees. Waar rente ontvang egter 'n toevallige transaksie is en nie deel van normale besigheidsaktiwiteite is nie, word dit geheel en al by die toedelingsformule uitgesluit. 'n Maatskappy wat dus 'n besigheid begin bedryf en surplus kontant vir 'n aantal maande belê, sal rente ontvang wat as toevallige rente beskou word en dit sal nie deel van die toedelingsformule wees nie.

⁵⁶ GST Memorandum ST 700-4 De Minimis Financial Institutions, par 11.

⁵⁷ Value-Added Tax (Apportionment) Regulation & A Guide to Apportionment of input Tax.

⁵⁸ A Guide to Apportionment of Input Tax, par 12 page 37.

4.2.4 Die Verenigde Koninkryk

Die Verenigde Koninkryk (“VK”) word beskou as die jurisdiksie met die mees relevante regspraak wat oor die toepassing van die toedelingsformule handel en of bedrae deel van die toedelingformule behoort te wees, al dan nie.

Alvorens na die regspraak verwys word, is dit belangrik om die omskrywing van **ekonomiese aktiwiteit** te bespreek. Duidelikheid rondom die omskrywing is noodsaaklik as gevolg van die impak wat dit op die uitkoms van die toedelingsformule het.

Voorsiening word daarvoor gemaak⁵⁹ dat die lewering van goedere of dienste vir vergoeding aan BTW onderhewig is. Die lewering vir vergoeding moet egter ’n ekonomiese aktiwiteit wees alvorens BTW van toepassing sal wees. Indien ’n lewering nie as ’n **ekonomiese aktiwiteit** beskou kan word nie, val die lewering buite die strekking van BTW en so ’n lewering sal nie aan BTW onderhewig wees nie. Enige insetbelasting wat direk aan daardie lewering toegedeel kan word, sal ook buite die strekking van BTW val en dus nie deel van die toedelingsformule uitmaak nie.

’n **Ekonomiese aktiwiteit** word omskryf⁶⁰ as bestaande uit alle aktiwiteite van produseerders, handelaars en persone wat dienste verskaf, en *inter alia*, die gebruik van tasbare of ontasbare bates vir doeleindes om inkomste op ’n deurlopende basis uit die bates te kry.

4.2.4.1 Die Verenigde Koninkryk: Uitsluitings Dividende Ontvang

Aandeelhouding het tot gevolg dat dividende ontvang word, en die vraag ontstaan wat die impak daarvan op die toedelingsformule is.

⁵⁹ The Sixth Council Directive: section 2(1).

⁶⁰ The Sixth Council Directive: section 4(2).

Die “*European Court of Justice*” (“ECJ”) het in die *Polysar*-saak⁶¹ beslis dat, aangesien die hou van aandele nie as ’n ekonomiese aktiwiteit vir BTW doeleindes beskou kan word nie, die ontvang van dividende ook nie vergoeding vir doeleindes van BTW kan wees nie, en dus nie deel van die toedelingsformule kan wees nie.

Die hof se beslissing in die *Polysar*-saak was dat dividende nie by die noemer van die toedelingsformule in die omset-gebaseerde toedelingsmetode ingesluit moet word nie, soos in die *Sixth Directive*⁶² voorsien word. Dividende ontvang behoort geensins deel van die formule te wees nie.

Die ECJ se siening was gebaseer op die feit dat die hou van aandele deur ’n belasbare persoon as die persoonlike beleggingsportefeulje van die belasbare persoon beskou word, ongeag of die persoon ’n individu of maatskappy is. Die persoonlike aard van die portefeulje kan nie as ’n ekonomiese aktiwiteit van die belasbare persoon beskou word nie⁶³.

Die belangrikste beginsels wat deur die saak ondersteun word, is in die woorde van Advokaat-generaal Fennelly in die *Floridiennne*-saak⁶⁴ saamgevat:

*“The result of all this, in so far as Article 19(1) of the Sixth Directive is concerned, is not necessarily that the applicants may deduct all of their VAT inputs. To the extent that the national court is satisfied, notwithstanding the applicants’ contention to the contrary, that a not entirely insignificant proportion of those inputs relates to the performance of non-taxable transactions connected with the shareholding and lending activities of the applicants, no right to deduct may arise pursuant to Article 17(2) of the Sixth Directive. **A taxable person may only deduct that***

⁶¹ *Polysar Investments Netherlands v Inspecteur der Invoerrechten* [1991] ECR I-1311

⁶² The Sixth Council Directive: section 19(1).

⁶³ A Guide to Apportionment of Input Tax, par 13.

⁶⁴ *Floridienne SA and Berginvest SA v Belgian State*.

proportion of its inputs which may properly be assigned to its economic activities.

Every taxable person is obliged by Article 22(2) of the Sixth Directive to 'keep accounts in sufficient detail to permit application of the value added tax and inspection by the tax authority', while Article 22(4) requires 'every taxable person' to 'submit a return within an interval to be determined by each Member State', which 'may not exceed two months following the end of each tax period', whose duration is, subject to a maximum of a year, to be determined by each Member State, although it may not 'exceed a year'. The taxable person who seeks to exercise the right to deduct in circumstances where some of its VAT inputs may relate to non-taxable activities is obliged to establish, to the satisfaction of the relevant tax authorities that, the proportion of those inputs which it claims are attributable to taxable transactions and thus capable of being deducted.

Article 19(1) of the Sixth Directive is, however, inapplicable. It can apply only in cases where exempt activities are mixed with taxable ones, since, otherwise, as in the case where the applicants engage, in my opinion, in taxable and non-taxable activities, there is no difference between the numerator and the denominator of the fraction which that provision envisages. It is therefore for the national court, in the final instance, to determine the extent to which some of the deductible VAT inputs claimed by the applicants may in fact have related to the exercise, respectively, of its non-taxable shareholding activities and its intra-group lending activities and to exclude those inputs from the right of deduction claimed by them."

Die gevolgtrekking wat dus gemaak kan word vir doeleindes van Suid-Afrikaanse wetgewing is dat dividende ontvang eers aan die vereistes vir 'n ekonomiese aktiwiteit gemeet moet word. Indien dit nie aan die vereistes van 'n ekonomiese aktiwiteit voldoen nie, sal die bedrag nie as 'n ontvangste vir BTW-doeleindes beskou word nie en sal die bedrag nie deel van die toedelingsformule wees nie.

4.3 INSLUITINGS OF UITSLUITINGS : SPESIALE GEVALLE

Nadat die effek van spesifieke bedrae se insluiting of uitsluiting op die toedelingspersentasie hierbo bespreek is, word daar vervolgens op spesifieke gevalle gefokus. Oorweging word geskenk aan die feit of insetbelasting wat ten opsigte van spesifieke lewerings betaal is, deel van toedeelbare insette in die toedelingsformule moet wees.

4.3.1 Kanada

Die Kanadese memorandum ⁶⁵ het die volgende spesiale gevalle geïdentifiseer:

- waar houermaatskappye as finansiële instellings insetbelasting betaal,
- waar oornames plaasvind en gepaardgaande insetbelasting betaal word, en
- waar transaksies binne 'n groepstruktuur plaasvind en insetbelasting betaal word.

4.3.1.1 Houermaatskappy⁶⁶

Waar goedere of dienste deur 'n houermaatskappy gebruik word om belasbare dienste te lewer, mag die insetbelasting direk toedeelbaar aan daardie dienste in terme van die normale toedelingsbeginsels geëis word.

'n Houermaatskappy kan ook by ander transaksies betrokke wees wat spesifieke hantering binne die toedelingsformule vereis. Van die transaksies is waar die houermaatskappy:

- net opgerig is om die aandele of skuldverpligtinge van ander maatskappye in die groep te hou; of
- slegs bestuursadvies aan ander maatskappye in die groep voorsien; of
- by die reël van finansiering vir die groep betrokke is; of
- by aktiwiteite met die groep se aandeelhouders of krediteure betrokke is.

⁶⁵ Input Tax credits for Holding Companies, Takeovers, and Multi-tiered corporations par 1-37

⁶⁶ Input Tax credits for Holding Companies, Takeovers, and Multi-tiered corporations par 4-24

Die Kanadese BTW-wetgewing vereis dat, alvorens 'n houermaatskappy vir BTW kan registreer, dit by **kommersiële aktiwiteite** betrokke moet wees wat belasbare lewerings (insluitende nulkoers lewerings) van meer as \$30 000 in die vorige 12 maande gemaak het. Die \$30 000 sluit lewerings aan verbonde persone in⁶⁷.

'n Kommersiële aktiwiteit word omskryf as synde enige⁶⁸

- besigheid bedryf deur 'n ondernemer,
- aksies uitgevoer deur 'n ondernemer in die aard van sy bedryf, of
- aktiwiteite aangegaan deur 'n ondernemer wat die lewering van werklike eiendom, of 'n reg of belang ten opsigte van werklike eiendom insluit, maar sluit uit enige
 - aktiwiteite deur 'n ondernemer by die maak van vrygestelde lewerings,
 - aktiwiteite deur 'n ondernemer sonder werklike verwagtinge om 'n wins te maak, of
 - uitvoering van enige taak of plig as deel van 'n aanstelling as werknemer.

Alvorens 'n houermaatskappy dus geregtig sal wees om vir BTW in terme van Kanadese wetgewing te registreer, sal die houermaatskappy aan die gestelde kriteria moet voldoen, waarvan die belangrikste vereiste is dat 'n kommersiële aktiwiteit moet plaasvind.⁶⁹

4.3.1.2 Kan insette deur 'n houermaatskappy geëis word?

Die transaksies van 'n houermaatskappy word getoets aan die hand van die omskrywing van 'n kommersiële aktiwiteit om te bepaal of die maatskappy vir BTW mag registreer. Die resultate van die toets sal finaal aandui of insette wel deur 'n houermaatskappy geëis mag word⁷⁰.

⁶⁷ Input Tax credits for Holding Companies, Takeovers, and Multi-tiered corporations par 5

⁶⁸ Input Tax credits for Holding Companies, Takeovers, and Multi-tiered corporations par 6

⁶⁹ Input Tax credits for Holding Companies, Takeovers, and Multi-tiered corporations par 7

⁷⁰ Input Tax credits for Holding Companies, Takeovers, and Multi-tiered corporations par 5

Geen insetbelasting sal geëis kan word deur 'n houermaatskappy wat net aandele hou, of by die reël van finansiering vir die groep betrokke is nie, aangesien die aktiwiteite nie as 'n kommersiële aktiwiteit beskou word nie.

'n Houermaatskappy wat egter bestuursadvies voorsien sal voldoen aan die kriteria vir kommersiële aktiwiteite en sal dus insetbelasting kan eis.

Vanuit 'n Suid-Afrikaanse oogpunt behoort oorweging geskenk te word aan die implementering van 'n **kommersiële aktiwiteitstoets**. Die resultate van 'n kommersiële aktiwiteitstoets sal aandui watter invloed 'n spesifieke transaksie op die toedelingsformule kan hê, naamlik:

- indien die transaksie as 'n kommersiële aktiwiteit beskou kan word sal BTW wel ter sprake wees en sal die transaksie deel van die toedelingsformule uitmaak;
- indien die transaksie nie die kommersiële aktiwiteitstoets slaag nie, sal die transaksie nie deel van die toedelingsformule wees nie.

'n Houermaatskappy wat vir BTW geregistreer is, is dus nie noodwendig daarop geregtig om alle insetbelasting te kan eis nie.

4.3.1.3 Aandele Oornames: Kan insette geëis word in die geval van 'n aandele oorname-transaksie?

Insetbelasting wat tydens 'n aandeletransaksie aangegaan is, sal selde, indien ooit vir BTW-doeleindes geëis kan word. Byvoorbeeld, noteringsfooie wat vir notering op 'n aandelebeurs betaal is en wat direk aan spesifieke aandele gekoppel kan word, sal as vrygestelde lewerings beskou word. Die rede is omdat aandeletransaksies hoofsaaklik vrygestelde lewerings is⁷¹.

Die Kanadese BTW-wetgewing⁷² maak egter spesifiek daarvoor voorsiening dat insetbelasting wat verband hou met die verkryging van aandele

⁷¹ Value-Added Tax Act No.89 of 1991, section 2(d).

⁷² Excise Tax Act, 1985: section 186(2).

tydens 'n oorname, wel in **sekere** gevalle geëis kan word. Insetbelasting sal geëis kan word in gevalle:

- waar die koper van die aandele goedere of dienste ontvang wat verband hou met die verkryging of voorgestelde verkryging van al, of wesenlik al die uitgereikte aandele van 'n ander maatskappy, met volle stemreg onder die omstandighede, **en**
- waar alle goedere en dienste gedurende die oorname periode as deel van kommersiële aktiwiteite verkry is⁷³.

Net soos in die geval van 'n houermaatskappy wat aandele hou, is die eerste en belangrikste voorwaarde wat geld dat die teikenmaatskappy vir oorname, wel kommersiële aktiwiteite beoefen⁷⁴.

Die tweede voorwaarde met betrekking tot oornames is dat die aanbod deur die koper aan die verkoper 'n **meerderheidsaanbod** moet wees. Indien dit die geval is, sal die koper toegelaat word om al die insetbelasting te eis of om dit as deel van toedeelbare insette te beskou⁷⁵.

Indien 'n oorname-aanbod gedoen word vir al die aandele, maar slegs 'n gedeelte van die aandele word verkry, sal die insetbelasting steeds geëis kan word of as deel van toedeelbare insette beskou kan word, as gevolg van die feit dat die oorname oorspronklik gepoog het om die meerderheid aandele te verkry. Indien die koper maatskappy egter eers 40% van die aandele kry en dan ses maande later weer 40%, met ander woorde die aanbod bestaan uit twee transaksies, sal die insetbelasting betaal nie deel van toedeelbare insette wees nie, aangesien die beherende belang nie aanvanklik verkry is nie⁷⁶.

By so 'n oorname-transaksie is dit dus moontlik om wel die insetbelasting terug te kan eis indien daar aan die gestelde kriteria voldoen word en behoort die kriteria vir implementering in Suid-Afrika oorweeg te word.

⁷³ Input Tax credits for Holding Companies, Takeovers, and Multi-tiered corporations par 26

⁷⁴ Input Tax credits for Holding Companies, Takeovers, and Multi-tiered corporations par 30

⁷⁵ Input Tax credits for Holding Companies, Takeovers, and Multi-tiered corporations par 31

⁷⁶ Input Tax credits for Holding Companies, Takeovers, and Multi-tiered corporations par 34

4.3.1.4 Aandeletransaksies in 'n groepstruktuur: Kan die insette op die transaksies geëis word?

Die vertrekpunt van 'n aandeletransaksie binne 'n groepstruktuur sal weereens die vraag wees of dit aan die gestelde vereistes vir kommersiële aktiwiteite voldoen. Indien daar aan die vereistes voldoen word, sal insetbelasting aangegaan by die verkryging van die aandele wel deel van toedeelbare insette in die toedelingsformule wees.

Wanneer daar na die Kanadese wetgewing gekyk word vir alternatiewe argumente word dit duidelik dat die aard van so 'n aandeletransaksie eers ondersoek moet word. Indien dit moontlik is om te bepaal dat die transaksie gekoppel is aan 'n aktiwiteit wat belasbare lewerings maak, sal die totale insetbelasting geëis kan word. Indien die aktiwiteit egter gekoppel is aan vrygestelde lewerings, sal geen insetbelasting geëis kan word nie. Waar daar beide belasbare- en vrygestelde lewerings gemaak word, sal die insetbelasting aan die hand van die toedelingsformule toegedeel word. Dit is dus belangrik dat daar nie net na die aandeletransaksies gekyk moet word nie, maar ook na die onderliggende aard van die transaksies om te bepaal watter insetbelasting deel van toedeelbare insette in die toedelingsformule kan vorm.

4.3.2 Ierland

4.3.2.1 Nie-belasbare aktiwiteite

In uitsonderlike gevalle vind lewerings deur 'n ondernemer plaas wat “buite die strekking van BTW” val.

Die term “buite die strekking van BTW” verwys na aktiwiteite wat nie as belasbaar beskou word nie, maar wat ook nie vrygestel is nie. Soos reeds

bespreek deur 'n staatspublikasie van die Verenigde Koninkryk⁷⁷ (sien paragraaf 4.2.4 bladsy 48) word na hierdie tipe aktiwiteit verwys as 'n aktiwiteit wat nie 'n ekonomiese aktiwiteit vir BTW doeleindes is nie. Dié tipe aktiwiteit word gewoonlik deur Openbare Entiteite beoefen⁷⁸.

Indien 'n ondernemer dus by belasbare aktiwiteite en “buite die strekking” aktiwiteite betrokke is, kan insetbelasting slegs teruggeëis word ten opsigte van die lewerings wat met belasbare aktiwiteite verband hou. Lewerings wat nie direk toedeelbaar is aan, óf die belasbare aktiwiteit óf die “buite die strekking aktiwiteit” nie, word as dubbel-doel lewerings beskou en sal aan toedeling onderhewig wees⁷⁹.

'n Ondernemer wat by “buite die strekking” aktiwiteite betrokke is sal gewoonlik befondsing ter ondersteuning van die aktiwiteit ontvang. Indien dit 'n regulerende of statutêre aktiwiteit is, sal dit gewoonlik een of ander vorm van toelae of subsidie wees. Die individuele omstandighede wat onderliggend is tot die doel van die toelae, die terme en voorwaardes van toepassing en die aard van die aktiwiteit wat aangegaan word, sal bepaal of 'n “buite die strekking” BTW aktiwiteit betrokke is, en of daar 'n vraagstuk ten opsigte van toedeling ontstaan⁸⁰.

Toedeling sal slegs van toepassing wees indien insette vir beide belasbare- en nie-belasbare aktiwiteite aangewend word. Waar 'n ondernemer dus 'n “buite die strekking” aktiwiteit uitvoer, bykomend tot die normale belasbare aktiwiteite, word 'n toedeling van die gemengde gebruik insette vereis.

Alhoewel dit algemeen aanvaar word dat “buite die strekking” lewerings heeltemal buite die toedelingsformule val, is dit baie belangrik dat die onderliggende aard van so 'n lewering eers oorweeg word. Waar die

⁷⁷ The Sixth Council Directive: section 4(2).

⁷⁸ A Guide to Apportionment of Input Tax, par 13.

⁷⁹ Value-Added Tax Act, 1972: section 12(4) and Value-Added Tax (Apportionment) Regulation.

⁸⁰ A Guide to Apportionment of Input Tax, par 13.4.

lewing tot gevolg het dat belasbare lewings verhoog, of dat belasbare lewings effektiewer kan plaasvind, sal die insetbelasting, gekoppel aan die lewings, wel deel uitmaak van die toedeelbare insette en sal die bedrag ontvang wel in die toedelingsformule, hetsy as deel van belasbare lewings, of as deel van totale lewings, ingesluit word.

4.3.3 Die Verenigde Koninkryk (“VK”)

4.3.3.1 Aandeelhouding: Kan insette geëis word wat as gevolg van aandeelhouding ontstaan?

Die *Wellcome Trust Ltd*-saak⁸¹ het gehandel oor of die hou van aandele as ’n ekonomiese aktiwiteit beskou kan word. Die Hof het beslis dat die uitoefening van die reg tot aandeelhouding nie as ’n ekonomiese aktiwiteit beskou kan word nie en dat die entiteit dus nie vir enige insetbelasting kan kwalifiseer wat daarmee verband hou nie. Daar behoort dus “meer” plaas te vind as net die uitoefen van ’n reg alvorens die aktiwiteit as ’n ekonomiese aktiwiteit beskou sal word.

Die omskrywing van ekonomiese aktiwiteit behoort deel te vorm van artikel 1 van die Suid-Afrikaanse BTW-wet. Dit kan as riglyn gebruik word om te bepaal of ’n transaksie deel van die toedelingsformule moet wees, al dan nie.

4.3.3.2 Dividende en rente op lenings wat deur ’n houermaatskappy ontvang word: Kan die insetbelasting wat direk gekoppel kan word aan dié ontvangstes deel van die toedelingsformule vorm?

Spesifieke regspraak met betrekking tot dividende ontvang en rente ontvang op lenings word na aanleiding van dié vraagstuk bespreek. Die regspraak bepaal duidelike beginsels oor die hantering van dié ontvangstes en die insetbelasting wat daarmee verband hou.

⁸¹ *Welcome Trust Ltd v Customs and Excise Commissioners* CJEC Case C-155/94

In groepstrukture kom dit baie voor dat die houermaatskappy se inkomste hoofsaaklik bestaan uit dividende ontvang en/of rente ontvang op lenings wat aan maatskappye binne die groepsverband gemaak is. Die vraag het ontstaan of insetbelasting wat deur 'n houermaatskappy aangegaan is, geëis kan word indien die maatskappy by aandeelhouing en verskaffing van finansiering binne groepsverband betrokke is?

In die *Floridienne*-saak⁸² is die vraag aangespreek oor hoe 'n maatskappy, in sy kapasiteit as houermaatskappy van 'n filiaal, die dividende en rente op lenings wat ontvang is moet hanteer. Die volgende vraag is in die saak gestel:

*“Moet dividende ontvang op aandele, en rente ontvang op lenings altyd uitgesluit word by die noemer om die aftrekbare insetbelasting te bereken, al was die maatskappy wat die dividend en rente ontvang het, self by die bestuur van die filiaal wat die bedrae betaal, en in die uitvoering van sy regte as aandeelhouer, betrokke?”*⁸³ (eie vertaling).

'n Bykomende vraag wat gestel kan word is of die insetbelasting aangegaan vir die verkryging van die dividende en rente by die toedeelbare insette van die toedelingsformule in- of uitgesluit moet word? (eie invoegsel).

Die **agtergrond** van die saak is dat die mening bestaan dat 'n houermaatskappy direk en indirek by die bestuur van sy filiaal kan betrokke wees deur die:-

- verskaffing van administratiewe, rekeningkundige en inligtingstechnologiese dienste, sowel as
- finansiering aan die filiaal deur middel van lenings.

⁸² *Floridienne SA and Berginvest SA v Belgian State* [2000] Case C-142/99.

⁸³ *Floridienne SA and Berginvest SA v Belgian State*, par 2.

In ruil vir bogenoemde sal die houermaatskappy dividende ontvang ten opsigte van die aandele wat in filiaal gehou word en rente ontvang op enige lenings wat aan die filiaal gemaak is.

Indien die houermaatskappy dienste, soos administratiewe dienste, aan die filiaal lewer word 'n belasbare lewering deur die houermaatskappy gemaak waarop die houermaatskappy uitsetbelasting sal moet hef en aan die Belastingowerhede moet oorbetaal. Die houermaatskappy kan dan ook voortgaan om alle insetbelasting, wat direk aan die dienste toedeelbaar is, terug te eis. Hierdie praktyk is egter deur die Belastingowerhede bevraagteken deur te argumenteer dat 'n sekere gedeelte van die insetbelasting wat deur die houermaatskappy aangegaan is, ook gebruik word vir die vordering van dividende en rente, wat as vrygestelde aktiwiteite in die geval van 'n houermaatskappy beskou sal word⁸⁴.

Die gevolg van die argument was dat aansienlik minder insetbelasting deur so 'n houermaatskappy teruggeëis kon word omdat die dividende en rente wat ontvang is deur die Belastingowerheid by die noemer as deel van die totale lewerings ingesluit is.

Die argument van die Belastingowerheid was soos volg⁸⁵:

- Die **rente wat ontvang** is op lenings aan die filiale hou verband met 'n spesifieke aktiwiteit, synde die verskaffing van finansiering, en die Belasting-owerhede het die bedrag by die noemer van die toedelingsformule ingesluit; en
- Die **dividende wat ontvang** is vanaf die filiaal wat bestuursbystand van die houermaatskappy ontvang het, sal by die noemer van die toedelingsformule ingesluit word, aangesien die dividende beskou word as 'n vergoeding vir dienste en nie as suiwer dividende nie.

⁸⁴ *Floridienne SA and Berginvest SA v Belgian State*, par 7.

⁸⁵ *Floridienne SA and Berginvest SA v Belgian State*, par 7.

Die argumente van die belastingpligtige was soos volg⁸⁶:

- Toedeling is slegs van toepassing op transaksies wat deur **ekonomiese aktiwiteite van die belasbare persoon** gedek word en die hou van aandele word nie as 'n ekonomiese aktiwiteit beskou nie, en
- Daar is geen wesenlike hulpbronne direk aan die vordering van dividende of rente van die filiale toedeelbaar nie. Die belastingpligtige se mening was dus dat vordering van die dividendinkomste nie 'n ekonomiese aktiwiteit was nie en dus buite die strekking van BTW moes val.

Wat betref **dividende ontvang**, was die argument van die belastingpligtige dat die ontvangste *nie vergoeding vir 'n spesifieke ekonomiese aktiwiteit was wat deur die aandeelhouer uitgevoer is nie*, maar dat dit die resultaat van sy blote eienaarskap van die bate was. Die **blote eienaarskap** van 'n bate val buite die strekking van BTW en kan dus nie in berekening gebring te word wanneer die toedelingspersentasie bereken word nie, al was die houermaatskappy, wat die dividend ontvang het, by die bestuur van die filiaal betrokke⁸⁷.

Alhoewel die houermaatskappy ten opsigte van die bestuursaktiwiteite aan BTW onderworpe is, is die dividende wat ontvang word nie aan die bestuursaktiwiteite verwant nie, behalwe as dit as betalings vir die bestuursaktiwiteite dien. Dit is egter moeilik om te glo dat daar ooit so 'n verwantskap kan bestaan, aangesien dividende betaal word as gevolg van 'n besluit wat geneem word deur die filiaal en wat op finansiële resultate gebaseer is, terwyl dieselfde dividend ten opsigte van elke aandeel verklaar word en elke aandeel dieselfde waarde kry ongeag wie die eenaar van die aandeel is. In die saak is dit spesifiek deur die

⁸⁶ *Floridienne SA and Berginvest SA v Belgian State*, par 9.

⁸⁷ *Floridienne SA and Berginvest SA v Belgian State*, par 13.

belastingpligtige uitgewys dat afsonderlike betalings ontvang was vir die bestuursdienste wat aan die filiaal verskaf was⁸⁸.

Die Belastingowerheid se argument rakende die dividend was dat die betrokkenheid van 'n houermaatskappy by die bestuur van sy filiaal geag moet word 'n ekonomiese aktiwiteit te wees wat bestaan uit die benutting van 'n bate met die doel om inkomste, in die vorm van dividende daaruit te verkry. In dié mate verteenwoordig die dividend wel vergoeding vir daardie ekonomiese aktiwiteit. Daardie dividende sal dus ingesluit moet word in die toedelingsformule wat bereken word om die terugeisbare gedeelte van die toedelingsformule te bereken. Die dividend moet slegs in die noemer van die toedelingsformule ingesluit word, aangesien die betrokke aktiwiteit vrygestelde lewerings is en geen aftrekking daarteen gemaak kan word nie⁸⁹.

Die Hof het die standpunt gehuldig dat, 'n houermaatskappy wie se enigste doel is om belange in ander besighede te verkry, sonder om self direk of indirek by die bestuur van die besighede betrokke te raak, sonder enige benadeling van sy regte as aandeelhouer, nie die status van 'n belasbare persoon het nie en dus geen reg het op enige aftrekking in terme van die Wet nie⁹⁰.

In hierdie geval was die Hof se mening dat, aangesien dividende nie vergoeding vir enige ekonomiese aktiwiteit is nie, dit buite die strekking van BTW val en dus ook buite die strekking van enige aftrekking van insetbelasting val⁹¹.

Sekere eienskappe van dividende ontvang het tot gevolg dat dit spesifiek by enige BTW-berekening uitgesluit sal word. Die eienskappe is soos volg:

⁸⁸ *Floridienne SA and Berginvest SA v Belgian State*, par 14.

⁸⁹ *Floridienne SA and Berginvest SA v Belgian State*, per 24.

⁹⁰ Section 17 of the Six Directive, *Polysar Investments Netherlands v Inspecteur der Invoerrechten* [1991] ECR I-1311, par 17; and *Customs & Excise v Sofitam* [1993] ECR-3513, par 12.

⁹¹ *Customs & Excise v Sofitam* [1993] ECR-3513, par 13

- Verdeelbare winste is gewoonlik 'n gegewe vir die betaling van 'n dividend en dat betaling van dividende dus van die jaareind resultate afhang. 'n Dividend is dus resultaatgedrewe gebaseer op finansiële inligting wat lank na die einde van die finansiële jaar beskikbaar gestel word.
- Die verhouding waarin dividende betaal word, word bepaal met verwysing na die tipe aandeel gehou, en met spesifieke verwysing na klasse aandele, en nie met verwysing na die identiteit van die eienaar of spesifieke aandeelhouer nie.
- Dividende verteenwoordig die opbrengs op 'n belegging in 'n maatskappy en is dus eenvoudig 'n resultaat van die eienaarskap van die bate⁹².

In ag genome spesifiek die feit dat die bedrag van die dividend gedeeltelik van onbeheerbare eienskappe afhanklik is, soos hierbo na verwys, en verder dat, die reg op dividende net 'n funksie van die aandeelhouders is, bestaan die direkte verband eenvoudig net nie tussen die dividende en die lewering van 'n diens nie (ook waar die diens verskaf word deur 'n aandeelhouer wat in dividende betaal word), wat nodig is indien die dividende vergoeding moet verteenwoordig. Dit is dus nie moontlik om te argumenteer dat dividende aan die gestelde vereistes vir 'n ekonomiese aktiwiteit voldoen nie. Net so sal daar ook geargumenteer kan word dat die insetbelasting wat gekoppel kan word aan die dividende ontvang ook nie deel van die toedelingsformule sal wees nie, aangesien dit nie as deel van 'n ekonomiese aktiwiteit aangegaan is nie.

Vir doeleindes van die toedelingsformule binne 'n Suid-Afrikaanse konteks sal die argument dus wees dat dividende ontvang, asook die gepaardgaande insetbelasting, in totaal by die toedelingsformule uitgesluit behoort te word ongeag of die dividende van 'n filiaal (behalwe 'n volfiliaal), al dan nie, afkomstig is. Slegs as dit moontlik is om so 'n

⁹² *Polysar Investments Netherlands v Inspecteur der Invoerrechten* [1991] ECR I-1311, par 13

dividend aan 'n ekonomiese aktiwiteit te koppel, sal dit as deel van die toedelingsformule beskou kan word.

Wat betref die **rente wat deur die houermaatskappy ontvang is op lenings wat aan die filiaal gemaak is**, was dit die mening van die belastingpligtige dat die beskikbaarstelling van kapitaal aan derde partye wel 'n ekonomiese aktiwiteit verteenwoordig⁹³. Die ekonomiese aktiwiteit bestaan uit die benutting van bates, slegs wanneer dit meer as net die bestuur van 'n bate behels, insover dit aan 'n ander belasbare aktiwiteit gekoppel is waarvan dit 'n direkte, permanente en noodsaaklike verlenging is.

In teenstelling met die *Polysar*-saak het die houermaatskappy die dividende wat ontvang is weer as lenings in die filiaal herbelê, sonder dat daar 'n direkte koppeling was met die bestuursdienste wat aan die filiaal verskaf is. Die rente wat op die lenings ontvang is, is in werklikheid inkomste wat die gevolg is van die eienaarskap van die skuld wat deur die filiaal verskuldig is. Dit kon selfs ook beskou word as inkomste van krediettransaksies wat toevallig tot die hoofaktiwiteit is, naamlik die hou van aandele wat as sulks buite die strekking van BTW val.⁹⁴

Die Belastingowerheid se mening was gebaseer op die *Régie Dauphinoise*-saak⁹⁵. In dié saak het die Hof beslis dat rente ontvang deur 'n eiendomsmaatskappy op beleggings, gemaak vir sy eie rekening, op bedrae wat deur mede-eienaars of huurders betaal is, as 'n BTW transaksie hanteer moet word, aangesien die rente nie slegs uit eienaarskap ontstaan nie, maar dat dit ook vergoeding verteenwoordig⁹⁶. Sodanige rente sal dus by die toedelingsformule ingesluit word.

Die Belastingowerheid het in die *Floridienne*-saak die inkomste van die lenings wat aan die filiaal gemaak is, as 'n direkte, permanente en

⁹³ *Polysar Investments Netherlands v Inspecteur der Invoerrechten* [1991] ECR I-1311.

⁹⁴ *Floridienne SA and Berginvest SA v Belgian State*, par 24.

⁹⁵ *Régie Dauphinoise - Cabinet A. Forest v Ministre du Budget* [1996] ECR I-3695.

⁹⁶ *Régie Dauphinoise - Cabinet A. Forest v Ministre du Budget*, [1996] ECR I-3695, par 17.

noodsaaklike verlenging van die belasbare aktiwiteit beskou wat uit die lewering van dienste bestaan, en wel spesifiek bestuursdienste aan die filiale, en dat die rente wat ontvang is dus by die noemer van die toedelingsformule ingesluit behoort te word⁹⁷.

Rente ontvang op leningstransaksies sal dus slegs aan BTW onderhewig wees indien dit 'n ekonomiese aktiwiteit van die ondernemer binne die strekking van die Wet⁹⁸ tot gevolg sal hê, of die direkte, permanente en noodsaaklike verlenging van 'n belasbare aktiwiteit is, sonder om toevallig deel van die aktiwiteit binne die strekking van die Wet te wees⁹⁹.

Waar 'n houermaatskappy dus kapitaal aan sy filiaal beskikbaar stel, sal daardie aktiwiteit opsigself as 'n ekonomiese aktiwiteit beskou kan word, wat bestaan uit die gebruik van die kapitaal met die doel om inkomste deur middel van rente op 'n deurlopende basis te verkry. Die voorwaarde hieraan verbonde is dat dit nie op 'n ongereelde basis uitgevoer word nie en dit nie tot die bestuur van beleggingsportefeuljes, soos die bestuur van 'n privaat belegger, beperk word nie. 'n Verdere voorwaarde is dat die beskikbaarstelling van die kapitaal met 'n besigheids- of kommersiële doel uitgevoer moet word, wat spesifiek deur die oorweging van maksimum opbrengs op beleggings gekarakteriseer word¹⁰⁰.

In die *Polysar*-saak is dividende wat as gevolg van aandeelhouding ontvang is, nie vir BTW-doeleindes in aanmerking geneem nie. Indien hierdie dividende weer as lenings aan die filiaal geleen word, soos in die geval van die *Floridienne*-saak, sal die rente wat op hierdie lenings ontvang word gevolglik ook nie vir BTW-doeleindes in aanmerking geneem word nie aangesien die dividende, wat aanleiding tot die lening gegee het, reeds uitgesluit is.

⁹⁷ *Floridienne SA and Berginvest SA v Belgian State*, par 25.

⁹⁸ The Sixth Council Directive: section 4(2).

⁹⁹ The Sixth Council Directive: section 19(2). (also see *Régie Dauphinoise*, par 18).

¹⁰⁰ *Wellcome Trust v Commissioners for Customs and Excise* [1991] ECR I-3013, par 36; and *Enkler v Finanzamt Homburg v Commissioners for Customs and Excise* [1996] ECR I-4517, par 20).

Die gevolgtrekking wat na aanleiding van die *Floridienne*-saak gemaak kan word is dat die Wet¹⁰¹ geïnterpreteer moet word as synde dat:

- Dividende betaal deur filiale aan die houermaatskappy, waar die houermaatskappy 'n ondernemer is en wat bestuursdienste aan die filiaal verskaf, steeds van die toedelingsformule uitgesluit sal word, en
- Rente betaal deur die filiaal aan die houermaatskappy op lenings wat die houermaatskappy aan die filiaal gemaak het, waar die leningstransaksie nie vir doeleindes van artikel 4(2) 'n ekonomiese aktiwiteit van die houermaatskappy is nie, ook van die toedelingsformule uitgesluit sal word, as gevolg van die feit dat die ontvangstes nie met 'n ekonomiese aktiwiteit verband hou nie.

Indien die uitspraak in die *Floridienne*-saak van toepassing gemaak word op die insetbelasting wat betaal is en wat direk gekoppel kan word aan dividende ontvang en rente wat ontvang word, is dit duidelik dat die insetbelasting ook nie deel van toedeelbare insette in die toedelingsformule kan wees nie en dus nooit teruggeëis sal kan word nie as gevolg van die feit dat die insetbelasting wat aangegaan is ook nie aan 'n ekonomiese aktiwiteit gekoppel kan word nie.

4.3.3.3 Foos wat verband hou met die uitreik van aandele

Die vraag wat ontstaan is of insetbelasting geëis kan word op kostes wat aangegaan is om aandele uit te reik?

Die Belastingowerhede in die VK was van mening dat die uitgawe gekoppel was aan 'n vrygestelde aktiwiteit, die uitreik van die aandele, en dat die insetbelasting nie geëis kon word nie. Daar is aangedui dat die Belastingowerheid riglyne ten opsigte van finansiële instrumente gevolg het en dat die inset toegestaan sou gewees het indien die uitgawe vir die verkryging van 'n lening was. Omdat dit egter aandele was, is dit gekoppel

¹⁰¹ The Sixth Council Directive: section 19.

aan 'n vrygestelde aktiwiteit wat nie deel van die toedelingsformule sal vorm nie¹⁰².

'n Duidelike onderskeid is dus getref tussen verskillende metodes van finansiering wat die belangrikheid van deeglike beplanning beklemtoon wanneer die toedelingsformule toegepas word. In hierdie geval sou dit met beplanning moontlik gewees het om die aard van die aandeletransaksies so te verander dat dit die onderliggende kenmerke van 'n lening het, en dus tot gevolg hê dat die nodige insette wel geëis kan word.

Vir toedelingsdoeleindes in Suid-Afrika is dit belangrik om die onderliggende aard van 'n transaksie te oorweeg aangesien dit daarop sal dui of die bedrag by die toedelingsformule ingesluit of uitgesluit behoort te word.

4.3.3.4 Die verkoop as Lopende Saak en die insette op gepaardgaande fooie

Die *Abbey National*-saak¹⁰³ het verwys na die geval waar 'n besigheid deur *Abbey National* as 'n lopende saak gekoop is en professionele fooie aangegaan is vir die verkryging van die besigheid. *Abbey National* het in die volgende belastingperiode die insetbelasting op die professionele fooie teruggeëis.

Argumente is aangevoer dat die BTW nie direk toegedeel kan word aan 'n spesifieke transaksie nie aangesien die aankoop van die besigheid as 'n nulkoerslewering beskou word.

Die Hof was egter van mening dat die professionele fooie deel van die ekonomiese aktiwiteite van die ondernemer sal uitmaak waarop BTW wel teruggeëis kan word. Hiervolgens sal die BTW op dieselfde basis geëis kan word wanneer die normale toedelingspersentasie toegepas word.

¹⁰² Corporate Finance Fees in connection with proposed issue of shares, page 1.

¹⁰³ *Abbey National plc v C&E Comrs* [2001] STC 299.

Die ekonomiese aktiwiteitstoets is weereens belangrik omdat dit aandui of 'n bedrag as insetbelasting geëis kan word, al dan nie.

4.3.3.5 Uitreiking van aandele

In die *Trinity Mirror*-saak¹⁰⁴ was die argument dat daar 'n onderskeid tussen die verkoop van aandele en die uitreik van aandele gemaak moes word. Aangesien die uitreik van aandele geen oordrag of vermindering van hulpbronne tot gevolg gehad het nie, en dus nie deel van die omset van die maatskappy was nie, was dit onderliggend dieselfde as om 'n lening by die bank aan te gaan.

Op grond van die onderliggende aard van die transaksie was die argument dat die insetbelasting op die uitreiking van die aandele, gebaseer op die toedelingspersentasie, teruggeëis kan word.

4.3.3.6 Insetbelasting op professionele dienste gelewer

Die *BLP Group*-saak¹⁰⁵ verwys na 'n houermaatskappy wat belasbare- en vrygestelde lewerings maak. Ingevolge 'n ooreenkoms tussen die Belastingowerheid en die *BLP Group* was die *BLP Group* op sekere insette geregtig.

Op 'n stadium het die *BLP Group* van die aandele in 'n filiaal verkoop en die opbrengs daarvan gebruik om sekere skuld af te los. Die *BLP Group* het daarna insetbelasting op al die professionele dienste van die bankiers, sowel as die regsadvies en ouditeursfooie geëis vir dienste wat met die verkoop van die aandele verband gehou het.

Die *BLP Group* het aanvaar dat die verkoop van aandele 'n vrygestelde lewering is. **Die *BLP Group* het egter geargumenteer dat daar 'n breër**

¹⁰⁴ *Trinity Mirror plc (formerly Mirror Group Newspapers Ltd) v C&E Comrs* [2001] STC 192

¹⁰⁵ *BLP Group plc v Customs and Excise Commissioners* [1995] STC 424.

betekenis gegee moet word aan die vereiste dat 'n lewering direk aan 'n belasbare- of vrygestelde lewering gekoppel moet word.

In die saak was die argument dat die verkoop van die aandele ten doel gehad het om fondse te verkry wat gebruik sou word om sekere skuld te betaal wat as gevolg van handelsaktiwiteite ontstaan het. Die *BLP Group* se argument was dat die vrygestelde transaksie toevallig deel van die proses was en dat dit nie in ag geneem behoort te word nie.

Die Hof was egter van mening dat die reg tot 'n aftrekking direk aan die maak van 'n belasbare lewering gekoppel moet word en dat die finale doel van die belastingpligtige nie relevant is nie.

Die saak bevestig net weer die noodsaaklikheid dat daar wel 'n direkte verband tussen die insetbelasting aangegaan en die lewering moet bestaan alvorens die insetbelasting op byvoorbeeld professionele dienste wat gelewer is, geëis kan word.

4.3.3.7 Belange in effekte

In die *Harnas & Helm*-saak¹⁰⁶ het 'n vennootskap aandele en effekte besit. Insetbelasting wat ten opsigte van die transaksie aangegaan is, is deur die vennootskap geëis.

Die hofuitspraak was egter dat die hou van effekte, waarop inkomste ontvang word, nie as 'n ekonomiese aktiwiteit beskou kan word nie, en dus nie deel van enige toedelings behoort te wees nie.

4.4 GEVOLGTREKKING

Die Suid-Afrikaanse wetgewing maak nie voorsiening vir spesifieke bedrae wat as belasbare lewerings (teller) en/of totale lewerings (noemer) in die

¹⁰⁶ *Harnas & Helm CV v Staatssecretaris van Financien* [1997] CJEC Case C-80/95

toedelingspersentasie van die toedelingsformule in- of uitgesluit moet word nie.

Net so is daar ook nie duidelikheid of die insetbelasting wat in spesifieke gevalle betaal is, deel van toedeelbare insetbelasting in die toedelingsformule sal vorm nie.

Die manipulasie van die toedelingsformule word dus moontlik gemaak deur die in- of uitsluiting van spesifieke bedrae en gevalle.

Wetgewing van ander lande is bestudeer waarin die volgende algemene voorwaardes voorkom waaraan spesifieke bedrae en gevalle eers gemeet moet word :-

- Voorwaarde 1: Ekonomiese Aktiwiteitstoets

Hiervolgens moet 'n lewering as 'n ekonomiese aktiwiteit beskou kan word alvorens sodanige lewering aan BTW onderhewig sal wees. 'n Bedrag of geval wat dus nie die ekonomiese aktiwiteitstoets slaag nie sal nooit deel van die toedelingsformule kan wees nie en dus "buite die strekking van BTW" val. (Sien 4.2.4 en 4.3.1.1)

- Voorwaarde 2: Insluiting van bruto waardes

Alle bedrae word teen bruto waardes by die toedelingsformule ingesluit. Rente ontvang kan byvoorbeeld nie teen rente betaal afgespeel nie. (Sien par: 4.2.2.1)

- Voorwaarde 3: Onderliggende aard-toets

Die onderliggende aard van 'n transaksie moet oorweeg word om te bepaal of die bedrag deel van die toedelingsformule sal vorm. (Sien par: 4.3.3.3)

Die hantering van spesifieke bedrae en gevalle in die toedelingsformule wat in hierdie hoofstuk bespreek is, word hieronder uiteengesit :

Spesifieke bedrae	In- of uitgesluit by toedelingsformule		Paragraaf verwysing
	<i>Ingesluit</i>	<i>Uitgesluit</i>	
Dividende wat ontvang word as 'n resultaat van 'n finansieringstruktuur	x		4.2.1.1
Dividende ontvang deur banke vanaf beleggings- en finansieringstrukture	x		4.2.1.1
Dividende ontvang vanaf 'n volfiliaal		x	4.2.1.2
Dividende ontvang in spesie	x		4.2.2.1
Dividende ontvang as 'n ondersteuningsdividend	x		4.2.2.1
Verkoop van 'n debiteureboek		x	4.2.2.2
Toevallige rente ontvang		x	4.2.3.1
Dividende ontvang as gevolg van gewone aandeelhouing		x	4.2.4.1

Spesifieke gevalle	In- of uitgesluit as toedeelbare insette		Paragraaf verwysing
	<i>Ingesluit</i>	<i>Uitgesluit</i>	
Insetbelasting betaal deur 'n houermaatskappy indien die houermaatskappy voldoen aan die kommersiële aktiviteitstoets	x		4.3.1.2
Kan insetbelasting geëis word in die geval van 'n aandele oornametransaksie? <ul style="list-style-type: none"> • Noteringsfooie • Indien die oornametransaksie 'n meerderheidsaanbod is 		x	4.3.1.3 4.3.1.3
Aandeletransaksies in 'n groepstruktuur wat voldoen aan die gestelde voorwaardes.	x		4.3.1.4
Insetbelasting aangegaan as gevolg van aandeelhouding		x	4.3.3.1
Insetbelasting aangegaan wat direk aan dividende ontvang gekoppel kan word		x	4.3.3.2
Insetbelasting aangegaan wat direk gekoppel kan word aan rente ontvang op leningsrekenings wat 'n normale ekonomiese aktiviteit van die ondernemer is.	x		4.3.3.2
Insetbelasting aangegaan wat direk gekoppel kan word aan rente			

ontvang op leningsrekenings waar die leningsrekening sy ontstaan het deur die herbelê van dividende ontvang van die filiaal waarin die lening gehou word.		x	4.3.3.2
Insetbelasting op fooie wat verband hou met die uitreik van aandele indien die onderliggende aard van die transaksies verwys na 'n ekonomiese aktiwiteit.	x		4.3.3.3
Die verkoop van 'n lopende saak wat nie voldoen aan die voorwaarde van 'n ekonomiese aktiwiteit nie.		x	4.3.3.4
Die uitreik van aandele deur 'n maatskappy.	x		4.3.3.5
Die verkoop van aandele.		x	4.3.3.5
Insetbelasting op professionele fooie by die verkoop van aandele waar die aandele direk gekoppel kan word aan die maak van belasbare lewerings.	x		4.3.3.6
Insetbelasting op transaksies wat verband hou met belange in effekte.		x	4.3.3.7

Deur eerstens die voorwaardes toe te pas en daarna bogenoemde tabelle te gebruik om te besluit of 'n spesifieke bedrag of geval by die toedelingsformule ingesluit of uitgesluit moet word, behoort die manipulasie van die toedelingsformule in Suid-Afrika beperk te word.

Die Wet maak egter ook voorsiening dat 'n alternatiewe toedelingsmetode gebruik kan word, mits die berekening as redelik en regverdig beskou kan word. In die volgende hoofstuk word die beginsels van 'n redelik en regverdige alternatief ondersoek.

HOOFSTUK 5: REDELIK EN REGVERDIG

5.1 INLEIDING

Die omset-gebaseerde metode van toedeling maak gebruik van 'n toedelingsformule wat gemanipuleer kan word deur die in- of uitsluiting van spesifieke bedrae en gevalle. In die vorige hoofstuk is ander lande se hantering van spesifieke bedrae en gevalle ondersoek ten einde te poog om aan die hand daarvan onsekerhede in die Suid-Afrikaanse wetgewing uit die weg te ruim.

Indien 'n ondernemer dit egter moeilik vind om die omset-gebaseerde metode van toedeling toe te pas, kan 'n alternatiewe toedelingsmetode gebruik word mits die alternatiewe metode van toedeling 'n **redelike en regverdige** toedelingsmetode is in die konteks van die besigheid soos dit bedryf word.

Bogenoemde uitsondering gee egter aanleiding tot die volgende:-

Probleemstelling 3:

Die vraag wanneer die gebruik van 'n alternatiewe toedelingsmetode redelik en regverdig is, word nie in die Wet aangespreek nie.

Daar behoort dus riglyne neergelê te word wat sal verseker dat enige alternatiewe metode van toedeling wat gebruik word, wel redelik en regverdig is.

In hierdie hoofstuk sal lande soos Kanada, Ierland en Die Verenigde Koninkryk se wetgewing en publikasies bestudeer word om riglyne vir 'n redelike en regverdige alternatiewe metode van toedeling te bepaal.

5.2 RIGLYNE VIR REDELIK EN REGVERDIG

5.2.1 Kanada

Volgens 'n Kanadese publikasie¹⁰⁷ maak die Kanadese BTW wetgewing nie voorsiening vir 'n spesifieke metode van toedeling nie. Die enigste vereiste wat gestel word is dat enige toedelingsmetode wat toegepas word, 'n redelike en regverdige resultaat tot gevolg moet hê¹⁰⁸. Die bedoeling met die term redelik en regverdig in die Kanadese BTW-wetgewing is dat:

- die metode van toedeling wat toegepas word, aan 'n bestaande feitestel gemeet moet kan word. Aan die hand van die feitestel sal daar dan bepaal kan word of die metode van toedeling redelik en regverdig is, en
- met die toedelingsmetode moet die goedere of dienste waarop die insetbelasting betaal is, aan 'n kommersiële aktiwiteit gekoppel kan word¹⁰⁹.

Indien 'n ondernemer op 'n toedelingsmetode besluit het, kan daar deur middel van die volgende riglyne bepaal word of die toedelingsmetode wel **redelik en regverdig** is. Die riglyne vereis die volgende:

- Die metode moet **konsekwent** van jaar tot jaar gebruik word. 'n Ondernemer wat sy toedelingsmetode verander om slegs tot 'n verhoogde inset-eis te lei, sonder dat daar fundamentele veranderings in die huidige besigheid plaasgevind het, se gewysigde metode sal as 'n onredelike benadering beskou word. 'n Maatskappy wat dus altyd die omset-gebaseerde toedelingsmetode gebruik het en dan na byvoorbeeld 'n oppervlakte-gebaseerde benadering omskakel, sonder dat enige werklike veranderings in die besigheid plaasgevind het, se eis mag dus op grond van die redelike en regverdige beginsel geweier word; en
- Daar moet 'n ooreenkoms bestaan tussen inligting wat in die toedelingsmetode gebruik word en inligting wat vir inkomstebelasting-

¹⁰⁷ Financial Services – Special Provisions Relating to Financial Institutions, par 19-24.

¹⁰⁸ Excise Tax Act: section 147

¹⁰⁹ Financial Services – Special Provisions Relating to Financial Institutions, par 19.

doeleindes gebruik word. Omset wat dus verklaar word vir doeleindes van inkomstebelasting behoort dieselfde te wees as dit ingesluit word in die toedelingsformule.¹¹⁰.

Die Kanadese benadering tot die gebruik van 'n toedelingsmetode is eenvoudiger as die Suid-Afrikaanse benadering, maar dit stel tog sekere riglyne daar wat in ag geneem kan word wanneer die term redelik en regverdig binne die Suid-Afrikaanse konteks bespreek word. Vir Suid-Afrikaanse doeleindes behoort die keuse van 'n toedelingmetode dus ondersteun te word deur die besigheidsbeginsels wat deur die ondernemer gebruik word.

5.2.2 Ierland

Toedeling onder die Ierse BTW-wetgewing¹¹¹ word in twee publikasies bespreek naamlik:

- *A Guide to Apportionment of Input Tax* - October 2001
- *The Value Added Tax (Apportionment) Regulation, SI No.254 of 2000*

Die basiese beginsels van toedeling ingevolge die Ierse BTW-wetgewing is dieselfde as in Suid-Afrika behalwe dat geen spesifieke metode van toedeling voorgeskryf word nie. Enige metode, hetsy omset-gebaseerd, vloeroppervlakte of aantal personeel kan dus as toedelingsmetode gebruik word. Daar bestaan egter twee voorwaardes wat nagekom moet word alvorens 'n toedelingsberekening as redelik en regverdig aanvaar sal word. Die voorwaardes is dat:

- die toedelingspersentasie van die toepaslike toedelingsformule moet die gebruik van die geallokeerde insette tussen belasbare of vrygestelde lewerings, korrek weergee, en
- die toedeling moet die aard van die ondernemer se aktiwiteite weerspieël.¹¹²

¹¹⁰ Financial Services – Special Provisions Relating to Financial Institutions par 24.

¹¹¹ Value Added Tax Act, 1972: section 12(4).

¹¹² A Guide to Apportionment of Input Tax, par 4.2 page 9.

Dit is uitsluitlik die keuse van die ondernemer self watter toedelingsmetode dus gebruik word. Solank die metode op versoek van die Belastingowerheid verduidelik kan word, en dit bewys kan word dat die metode wat toegepas is, die korrekte persentasie vir 'n inset-eis bereken het, sal die toedelingsmetode aanvaar word.¹¹³

Die volgende voorbeeld illustreer hoe die toedelingsmetode die korrekte gebruik moet reflekteer waarteen die insette verreken word:

Voorbeeld 5.1: Die korrekte gebruik ten opsigte van alternatiewe toedelingsmetodes¹¹⁴

'n Finansiële instelling se verhouding van belasbare verhuringsooreenkomste gesluit tot vrygestelde personeellening is as volg:

	Aantal	%	Waarde	%
Verhuringsooreenkomste gesluit	75	60	€750,000	42,9
Personeellening aangegaan	50	40	€1,000,000	57,1
Totaal	125	100	€1,750,000	100

In hierdie geval verteenwoordig die aantal huurooreenkomste aangegaan 60% van die totale aantal transaksies maar slegs 42,9% van die totale waarde van lewing verskaf. Verder kan die maatskappy ook bewys dat elke transaksie, hetsy 'n verhuringsooreenkoms of lening, dieselfde hoeveelheid insette vereis, ongeag die waarde van die transaksie.

Sou die maatskappy dus sy toedeling op die omset baseer sal dit slegs 42,9% van toedeelbare insette kan eis. Gebaseer op die feit dat 'n transaksie, hetsy 'n verhuringsooreenkoms of lening, dieselfde hoeveelheid insette vereis, sal dit egter vir die maatskappy moontlik wees om te kan bewys waarom dit eerder die toedeling op die aantal transaksies sal doen as wat dit die toedeling op die omset wil doen. Die maatskappy sal dus op 60% van die toedeelbare insette geregtig wees.

'n Baie eenvoudige beginsel word dus by die **eerste voorwaarde** toegepas wat duidelik uit die voorbeeld hierbo blyk. Omdat elke transaksie dieselfde koste het, word die toedelingspersentasie gebaseer op die aantal transaksies

¹¹³ A Guide to Apportionment of Input Tax, par 4.3 page 9.

¹¹⁴ A Guide to Apportionment of Input Tax, par 4.4 page 10.

wat plaasvind, wat beslis die korrekte gebruik weergee, maar wat nie die geval sou gewees het indien die toedeling op die omset gedoen was nie.

Suid-Afrikaanse wetgewing sal die ondernemer in die bovermelde voorbeeld verplig om die toedeling op die omset te baseer. Dit sal tot gevolg hê dat slegs 42,9% van die toedeelbare insette teruggeëis kan word. Binne die Suid-Afrikaanse konteks sal die ondernemer aansoek moet doen om 'n ander toedelingsmetode te gebruik. Indien die aantal transaksies dieselfde sou bly maar die waarde na €1 500,000 se verhuringsooreenkomste en €500,000 se personeellings sou verander, sal die ondernemer egter nie op 'n ander toedelingsmetode aandring nie aangesien die omset-gebaseerde metode 75% van toedeelbare insette as 'n eis sal toelaat, terwyl toedeling gebaseer op die aantal transaksies slegs 60% sou toelaat.

Die **tweede voorwaarde** vereis dat die toedelingsmetode wat gebruik word ook die ondernemer se totale aktiwiteite in ag moet neem.¹¹⁵

Dit sal dus nie moontlik wees om met een tipe toedelingsmetode al die insetbelasting op 'n uitgawe te eis, terwyl dieselfde uitgawe se insetbelasting met 'n ander tipe toedelingsmetode deel is van die toedelingsformule waarvolgens slegs 'n gedeelte van die insetbelasting geëis kan word nie.

Indien bogenoemde twee voorwaardes op Suid-Afrika van toepassing gemaak kan word, sal 'n ondernemer wat van toedelingsmetode wil verander, deeglik oorweging moet skenk aan sy besigheidsaktiwiteite alvorens op 'n toepaslike toedelingsmetode besluit kan word.

5.2.3 Verenigde Koninkryk

In die VK word voorsiening gemaak dat, indien die standaard toedelingsmetode nie die gewenste resultate lewer nie, dit aangepas kan word¹¹⁶.

¹¹⁵ A Guide to Apportionment of Input Tax, par 4.5, page 11.

¹¹⁶ Notice 706: Partial Exemption, par 5.1.

'n Aanpassing in die standaardmetode word vereis indien die insette wat geëis word wesenlik verskil van die bedoelde gebruik van goedere en dienste wat gedurende die maak van belasbare lewerings ontvang is. 'n Verskil sal as wesenlik beskou word indien dit meer is as¹¹⁷:

- £50 000, of
- 50% van die toedeelbare insetbelasting wat opgeloop is.

Die VK wetgewing¹¹⁸ verwys na die insetbelasting wat in elke belastingtydperk geëis word as 'n voorlopige syfer en maak gevolglik voorsiening vir 'n jaarlikse aanpassing ten opsigte van enige toedelingsberekening. Insette wat in elke belastingtydperk geëis word is tydelik en behoort aan die einde van die jaar met die werklike syfers aangepas te word aangesien seisoenale of ander tendense sekere implikasies mag hê. Die doel van so 'n aanpassing is om die ondernemer 'n verdere geleentheid te bied :

- om die toedelingsmetode wat toegepas is te heroorweeg, veral wat betref die toedeling van goedere en dienste tussen belasbare en/of vrygestelde lewerings oor 'n langer tydperk, en om
- vrygestelde lewerings onder die *de minimis* reël te heroorweeg.¹¹⁹

Die drempels wat in die VK wetgewing ingesluit is kan die onsekerheid in die toepassing van die beginsel van redelik en regverdig beperk.

Dit is belangrik dat drempels vir wesenlike verskille ook binne die konteks van Suid-Afrika oorweeg behoort te word om sodoende die betoog rondom redelik en regverdig meer duidelik te stel.

5.3 **GEVOLGTREKKING**

Die Suid-Afrikaanse wetgewing maak daarvoor voorsiening dat 'n alternatiewe toedelingsmetode gebruik kan word mits die alternatiewe metode van toedeling 'n **redelike en regverdige** toedelingsmetode daarstel.¹²⁰

¹¹⁷ Notice 706: Partial Exemption, par 5.2.

¹¹⁸ Goods and Services Tax Act, 1994.

¹¹⁹ Notice 706: Partial Exemption, par 11.2.

¹²⁰ Value-Added Tax Act No.89 of 1991, section 17(1).

Die Wet spesifiseer egter nie wat as redelik en regverdig beskou sal word nie. Ander lande se standpunte oor die verandering van een toedelingsmetode na 'n ander is in hierdie hoofstuk bestudeer. Hiervolgens is sekere riglyne bepaal wat van toepassing is op 'n ondernemer wat beoog om van toedelingsmetode te verander of wat die eerste keer 'n toedelingsmetode moet kies.

Die riglyne is soos volg:

1. Enige toedelingsmetode moet gebaseer word op feite en stellings wat geëvalueer kan word om te besluit of die metode as redelik en regverdig beskou kan word (sien 5.2.1).
2. Die metode van toedeling moet alle goedere en dienste waarop insetbelasting betaal is, aan 'n kommersiële aktiwiteit kan koppel. 'n Metode wat selektief aktiwiteite toedeel sal nie as redelik en regverdig beskou word nie (sien 5.2.1 en 5.2.2).
3. Die metode van toedeling moet konsekwent van jaar tot jaar gebruik word (sien 5.2.1).
4. Daar behoort 'n ooreenkoms te bestaan tussen inligting wat in die toedelingsmetode gebruik word en inligting wat vir inkomstebelastingdoeleindes gebruik word (sien 5.2.1).
5. Die toedelingsmetode wat gebruik word moet die aard van die besigheid weerspieël (sien 5.2.2).
6. Daar behoort monetêre waardes en persentasies aan die beginsel van redelik en regverdig gekoppel te word.

Daar word voorgestel dat bogenoemde riglyne ook in Suid-Afrika toegepas word om te bepaal of enige verandering van 'n toedelingsmetode as redelik en regverdig beskou kan word.

In die Suid-Afrikaanse wetgewing bestaan daar egter 'n voorbehoudsbepaling by die toedeling van insetbelasting naamlik die *de minimis*-reël¹²¹. Die toepassing

¹²¹ Value-Added Tax Act No.89 of 1991, section 17(1)(i).

van *de minimis*-reël in die Suid-Afrikaanse wetgewing en in die konteks van ander lande word in die volgende hoofstuk bespreek.

HOOFSTUK 6 : DE MINIMIS- REËL

6.1 INLEIDING

In die vorige hoofstuk is riglyne aan die hand van buitelandse wetgewing bespreek wat moontlik ook in Suid-Afrika toegepas kan word om te bepaal of 'n toedelingsmetode as redelik en regverdig beskou kan word.

In hierdie hoofstuk sal die enigste voorbehoudbepaling ten opsigte van die toedelingsartikel bestudeer word, naamlik sub-artikel 17(1)(i), ook bekend as die *de minimis*-reël.

Artikel 17(1)(i) verwys na “*waar die voorgenome gebruik van goed of dienste in die loop van die maak van belasbare lewerings gelyk is aan **minstens 95%** van die totale voorgenome gebruik van daardie goed of dienste, die betrokke goed of dienste by die toepassing van hierdie Wet beskou kan word as verkry te gewees het uitsluitlik vir die doel om belasbare lewerings te maak*”.

'n Ondernemer wie se totale belasbare lewerings dus minstens 95% is, hoef nie aan die vereistes van artikel 17(1) te voldoen¹²² nie. Die doel met die *de minimis*-reël is om die nakomingslas van besighede te verlig ten opsigte van die todeling van insetbelasting soos wat in terme van artikel 17(1) vereis word.

Die werking van die *de minimis*-reël binne die Suid-Afrikaanse konteks is relatief eenvoudig en dit is as gevolg van die eenvoud dat die volgende probleme tydens die toepassing van die reël ontstaan.

- Buitengewone omstandighede van 'n ondernemer word nie altyd deur die *de minimis*-reël in ag geneem nie. 'n Ondernemer wat in die beginstadium van besigheid is kan dalk heelwat rente verdien, synde 'n vrygestelde lewering, in verhouding tot belasbare lewerings. Artikel 17(1) moet dan toegepas word sonder dat die buitengewone omstandighede deur die *de minimis*-reël in ag geneem word.

¹²² Value-Added Tax in South Africa: Commentary, par 7.2.

- Die *de minimis*-reël maak geensins voorsiening vir enige randwaardes nie. 'n Ondernemer met 'n geweldige hoë omset, wat wel vrygestelde lewerings maak, maar binne die 5%-drempel val, hoef geen toedeling te doen nie.
- 'n Derde probleem is die gebruik van toekomstige syfers bv. 'n begroting by die toepassing van die *de minimis*-reël aangesien dit aanleiding gee tot manipulasie van die syfers om binne die *de minimis*-reël se 5%-drempel te val.

Probleemstelling 4:

Bogenoemde probleme dui daarop dat die toepassing van die *de minimis*-reël in Suid-Afrika ongewenste resultate tot gevolg kan hê as gevolg van buitengewone omstandighede.

Die *de minimis*-reël behoort uitgebrei te word om vir buitengewone omstandighede voorsiening te maak wat gewenste resultate tot gevolg sal hê.

Verskillende lande se benaderings word in hierdie hoofstuk ondersoek om te bepaal hoe die *de minimis*-reël in hierdie lande toegepas word en hoe die toepassing binne die Suid-Afrikaanse konteks aangewend kan word om die *de minimis*-reël meer doeltreffend te maak.

6.2 **DIE DE MINIMIS-REËL SE AANWENDING IN VERSKILLENDE LANDE**

6.2.1 Kanada

Die Kanadese wetgewing klassifiseer alle ondernemers wat voldoen aan die kriteria wat gestel word vir die *de minimis*-reël as finansiële instellings. Indien 'n ondernemer as 'n finansiële instelling geklassifiseer word sal dit tot gevolg

hê dat so 'n ondernemer moet voldoen aan die beginsels wat vir die toedeling bepaal is¹²³.

Die kriteria waaraan 'n finansiële instelling moet voldoen is:

- 10% van die ondernemer se **totale inkomste vir die vorige belastingjaar** moet bestaan uit die lewering van finansiële dienste, synde vrygestelde lewerings; **of**
- die monetêre waarde van vrygestelde lewerings van die ondernemer oorskry die drempel van \$ 10 000 000¹²⁴.

In die praktyk is die kriteria in twee toetse omgeskakel wat gebruik kan word om te bepaal of die *de minimis*-reël van toepassing sal wees of nie.

- Persentasietoets¹²⁵

'n Ondernemer met vrygestelde lewerings in die vorige belastingjaar van meer as 10% van die totale lewerings is aan die *de minimis*-reël onderhewig. Historiese syfers word dus vir die huidige jaar gebruik sodat daar geen twyfel oor die redelikheid en akkuraatheid van die syfers hoef te bestaan nie.

Die persentasietoets vereis ook dat sekere bedrae uitgesluit behoort te word uit die berekening van die 10%, terwyl ander bedrae ingesluit behoort te word. Die bedrae wat by die berekening van die toepaslike persentasie uitgesluit word, is reeds in hoofstuk 4 bespreek.

Voorbeeld 6.1: Die Persentasietoets as deel van die de minimis-reël

Maatskappy A se inkomste vir jaar 1 is:

- \$250 000 besigheidsinkomste (insluitend \$5 000 rente-inkomste),
- \$25 000 dividende en rente ontvang op portefeuljebeleggings,

¹²³ GST Memorandum ST 700-4 De Minimis Financial Institutions par 4 -12.

¹²⁴ GST Memorandum ST 700-4 De Minimis Financial Institutions par 12.

¹²⁵ GST Memorandum ST 700-4 De Minimis Financial Institutions par 17-21.

Die maatskappy se finansiële inkomste (vrygestelde lewerings) is \$30 000, bestaande uit:

- \$5 000 rente-inkomste gerapporteer as besigheidsinkomste,
- \$25 000 dividende en rente ontvang op portefeuljebeleggings.

Die maatskappy se totale inkomste is \$275 000, bestaande uit:

- \$250 000 besigheidsinkomste,
- \$25 000 dividende en rente ontvang op portefeuljebeleggings,

Maatskappy A sal dus as 'n finansiële instelling beskou word aangesien die finansiële inkomste (\$30 000) meer is as 10% van die totale inkomste ($10\% \times \$275\ 000 = \$27\ 500$). Indien die maatskappy egter slegs rente-inkomste van \$20 000 ontvang het, was die persentasie 6,5% ($\$20\ 000/\$275\ 000 = 7,2\%$) wat onder die 10% drempel is en daarop neerkom dat die maatskappy nie 'n finansiële instelling is nie, en dus geen toedeling hoef te doen nie.

- \$10 000 000 - Toets

In terme van Kanadese BTW¹²⁶ sal 'n ondernemer geag word 'n finansiële instelling te wees indien daardie ondernemer se vrygestelde inkomste (rente, dividende (anders as 'n dividend in specie of "patronage" of enige dividende of rente wat vanaf 'n verbonde ondernemer ontvang is), afsonderlike fooie of heffings vir finansiële dienste) meer as \$10 000 000 in die voorafgaande belastingjaar is. In die geval waar die belastingjaar nog nie 'n volle jaar is nie sal die bedrag pro-rata aangepas word. Die formule wat toegepas kan word is:

$$\$10\ 000\ 000 \times A/365 \quad (A = \text{Aantal dae in die vorige belastingjaar})$$

'n Belangrike vereiste¹²⁷ ten opsigte van die toets is dat die syfers werklike historiese syfers is wat van die vorige belastingjaar se Inkomstebelastingopgawe verkry is. Daar bestaan dus geen twyfel oor die akkuraatheid van die syfers wat vir die berekening gebruik word nie.

¹²⁶ Excise Tax Act: section 149(1)(b)(iii).

¹²⁷ GST Memorandum ST 700-4 De Minimis Financial Institutions, par 6.

Die aanbeveling vanuit 'n Suid-Afrikaanse oogpunt sal dus wees om by die *de minimis*-reël se berekening te vereis dat die bedrae waarop so 'n berekening gebaseer moet word, historiese syfers moet wees, synde afkomstig van die vorige jaar. So 'n vereiste sal voorkom dat die syfers wat gebruik word om te bepaal of 'n ondernemer voldoen aan die *de minimis*-reël, gemanipuleer kan word. Die tweede aanbeveling sal wees dat daar ook 'n randwaarde gekoppel word aan die *de minimis*-reël van byvoorbeeld R10 000 000. Dit sal beteken dat, waar 'n ondernemer wel vrygestelde lewerings maak wat wesenlik is, maar dit steeds beskou word om nie aan die persentasietoets te voldoen nie, so 'n ondernemer deur die randwaarde-limiet by die *de minimis*-reël ingesluit kan word.

6.2.2 Verenigde Koninkryk ("VK")

Binne die konteks van die VK hoef 'n ondernemer nie enige toedeling van insetbelasting te oorweeg, waar die vrygestelde insetbelasting minder is as:

- £625 gemiddeld per maand, **en**
- die helfte (dus 50%) van die totale insetbelasting in die relevante tydperk beloop¹²⁸.

Elke opgawe wat voltooi word, word aan die reël getoets. Die jaarlikse syfers moet ook weer die reël in aanmerking neem om te verseker dat die ondernemer nie aan die gestelde vereistes voldoen nie. Die toedelingsberekening word dus op 'n tydperk tot tydperk grondslag toegepas, waarna dit aan die einde van die jaar weer terugwerkend getoets word.

Die toepassing van die *de minimis*-reël word in die volgende voorbeeld geïllustreer:

¹²⁸ Notice 706 Partial Exemption, par 8.

Voorbeeld 6.2: Die de minimis-reël se beperkings binne die Verenigde Koninkryk

Direk toedeelbare insetbelasting aan vrygestelde lewerings	£7 500
Vrygestelde gedeelte van toedeelbare insetbelasting	<u>£4 800</u>
Totaal	<u>£12 300</u>
Totale insetbelasting opgeloopt	£35 550

Toets 1

$£12\,300/12 = \text{£}1\,025$ vrygestelde insetbelasting per maand

Toets 2

$£12\,300/£35\,500 = 34,64\%$

Die vrygestelde insetbelasting is meer as die gemiddelde £625 per maand maar minder as 50% van die totale insette wat opgeloopt is. Aangesien beide voorwaardes van toepassing moet wees voordat die *de minimis*-reël geld, sal toedeling wel hier van toepassing wees.¹²⁹

By die toepassing van die *de minimis*-reël in die VK word daar gefokus op die insette wat geëis kan word. Die VK-wetgewing kan binne 'n Suid-Afrikaanse konteks toegepas word om te voorkom dat 'n ondernemer wat in uitsonderlike gevalle aan die vereistes van die *de minimis*-reël voldoen, as gevolg van abnormale omstandighede, soos byvoorbeeld die eerste jaar van handel, aan die *de minimis*-reël onderhewig sal wees.

In die studie van die VK se *de minimis*-reël word daar ook na onderstaande spesifieke gevalle verwys en hoe dit binne die *de minimis*-reël hanteer moet word.

6.2.2.1 Groep registrasie¹³⁰

Daar is twee belangrike punte ten opsigte van gedeeltelike vrystelling en BTW binne groepsverband, naamlik:

¹²⁹ Notice 706: Partial Exemption, par 8.

¹³⁰ Notice 706: Partial Exemption, par 9.1.

- **Eerstens** word 'n groep maatskappye vir BTW-doeleindes gesien as een persoon wat deur die verteenwoordigende lid optree. Dit beteken ook dat daar net een toedelingsmetode vir die hele groep kan wees. Om die toedelingsmetode te bepaal, word die besigheidsaktiwiteite van die groep afsonderlik oorweeg en nie net die hoofbesigheid nie, aangesien die verskillende aktiwiteite verskillende resultate mag oplewer.
- **Tweedens** word lewerings tussen groepmaatskappye nie vir BTW-doeleindes in ag geneem nie. Die groepstransaksies sal deurgevolg word om te bepaal watter effek die lewering op partye buite die groep het alvorens die implikasie vir toedeling vir BTW-doeleindes oorweeg sal word.

Die volgende voorbeeld illustreer watter probleme binne so 'n groepsverband mag ontstaan indien verskillende tipe lewerings plaasvind.

Voorbeeld 6.3: Groepregistrasie en die invloed op die de minimis-reël

Maatskappy A huur 'n gebou van Maatskappy B in dieselfde groep. Die insetbelasting op die instandhouding van die gebou behoort ten volle geëis te kan word deur die groep op voorwaarde dat die huurder net belasbare lewerings maak. Die insetbelasting sal egter:

- nie geëis kan word in die geval waar die gebou net gebruik word vir die maak van vrygestelde lewerings nie, of
- sal toegedeel word volgens die groep se gedeeltelike vrygestelde metode indien die gebou vir die maak van belasbare- en vrygestelde lewerings gebruik word.

Die *de minimis*-reël sal dus gebaseer word op die groep se toedelingspersentasie en nie op die afsonderlike maatskappye se persentasies nie. Indien maatskappy B egter nie deel van die groep was nie, sou dit al die insetbelasting kon eis indien die gebou vir die maak van belasbare lewerings aangewend was. Dit behels insetbelasting op die koop van die gebou en op al die uitgawes wat normaalweg verband hou met 'n verhuring van 'n gebou.

Dit is dus duidelik dat die impak wat 'n groepstruktuur mag hê, op die insetbelasting wat geëis mag word, wesenlik kan wees en dit behoort dus in gedagte gehou te word wanneer beplanning plaasvind.

6.2.2.2 Divisie Registrasie¹³¹

'n Korporatiewe eenheid mag aansoek doen dat die eenheid in afsonderlike divisies geregistreer word. Divisie registrasie sal egter nie toegelaat word indien die vrygestelde lewerings van die totale besigheid die *de minimis*-perk oorskry nie. Dan sal die bestaande registrasie gekanselleer word en een registrasie sal gedoen word.

6.3 GEVOLGTREKKING

Die *de minimis*-reël in Suid-Afrika maak daarvoor voorsiening dat 'n ondernemer wie se totale belasbare lewerings minstens 95% is, nie aan die vereistes van artikel 17(1) hoef te voldoen¹³² nie.

Die *de minimis*-reël maak egter nie voorsiening vir buitengewone omstandighede in 'n onderneming nie. Dit maak ook nie voorsiening vir randwaardes nie en die berekening kan gebaseer word op begrote syfers.

Die Kanadese en VK wetgewing is in hierdie hoofstuk bestudeer om riglyne te vind waardeur die *de minimis*-reël in Suid-Afrika meer akkuraat toegepas kan word.

Hieruit volg dat die voorbehoudsbepaling van artikel 17(1)(ii) uitgebrei kan word deur voorsiening te maak vir die volgende :

- Die *de minimis*-reël behoort gebaseer te word op historiese syfers volgens die inkomstebelastingopgawe van die vorige jaar. Sekerheid

¹³¹ Notice 706: Partial Exemption, par 11.3

¹³² Value-Added Tax in South Africa: Commentary, par 7.2

sal dan bestaan oor die syfers wat as deel van die berekening gebruik word. 'n Uitsondering kan gemaak word in die eerste jaar van besigheid waar die begrote syfers gebruik kan word;

- Die drempel behoort ook in randwaarde gekwantifiseer te word;
- Syfers moet maandeliks ontleed word om te bepaal of die *de-minimis*-reël nie van toepassing is nie. Aan die einde van die finansiële jaar kan daar dan 'n totale rekonsiliasie deur die ondernemer vir die tydperk gedoen word om te bepaal of toedeling wel van toepassing was.

In die hoofstuk wat volg, word kortliks 'n oorsig gegee van die werk wat in hierdie studie gedoen is, asook 'n opsomming van die gevolgtrekkings. Onderwerpe vir verdere navorsing word ook in die finale hoofstuk verstrekk.

HOOFSTUK 7 : GEVOLGTREKKING

Artikel 17(1) stel riglyne daar vir die toedeling van toedeelbare insetbelasting. Uit 'n kritiese ontleding van Artikel 17(1) is 'n aantal tekortkominge egter geïdentifiseer wat aanleiding gee tot die volgende probleemstellings, naamlik :

- Die Wet is onduidelik hoe verskillende tipes lewerings binne die toedelingsformule hanteer moet word,
- Die Wet is onduidelik oor welke spesifieke bedrae of gevalle by die toedelingsformule in- of uitgesluit moet word,
- Die Wet gee nie riglyne oor wat beskou sal word as 'n redelike en regverdigte gronde vir die verandering van een toedelingsmetode na 'n alternatiewe toedelingsmetode nie, en
- Die voorbehoudsbepaling in die Wet is beperkend, maar spesifiseer nie maatreëls om te verseker dat die *de minimis*-reël nie deur buitengewone omstandighede beïnvloed sal word nie.

Relevante wetgewing en publikasies van lande soos die Verenigde Koninkryk, Kanada, Australië en Ierland is in die onderskeie hoofstukke bestudeer ten einde te poog om oplossings vir bostaande probleemstellings te vind. Hieruit kan die volgende afleidings gemaak word:

7.1 Hantering van verskillende tipes lewerings

In hoofstuk 3 is bepaal dat die oplossing vir die eerste probleemstelling hierbo eerstens aan die hand van die volgende drie vrae gemeet moet word, naamlik:

- is die lewering integraal deel van 'n ander lewering of lewerings?;
- is die lewering bykomend tot 'n ander lewering of lewerings?; of
- is die lewering toevallig tot 'n ander lewering of lewerings?

Sou enige van die drie vrae 'n negatiewe antwoord tot gevolg hê, sal dit dui op die bestaan van meer as een tipe lewering. Sodanige lewering moet dan verder ontleed word ten einde dit as 'n toevallige, saamgestelde- of gemengde

lewing te klassifiseer. Elkeen van hierdie lewings het spesifieke eienskappe wat die toedelingsformule verskillend kan beïnvloed en daar is riglyne geïdentifiseer wat gebruik kan word vir die hantering van hierdie lewings binne die toedelingsformule. Hierdie riglyne sal verseker dat die resultate van die toedelingsberekening so akkuraat as moontlik is.

7.2 Die insluiting of uitsluiting van spesifieke bedrae en gevalle

In hoofstuk 4 is eerstens gefokus op die hantering van spesifieke bedrae binne die toedelingsformule en of sodanige bedrae deel behoort te wees van die toedelingspersentasie, al dan nie. Tweedens is vasgestel of die insetbelasting wat in spesifieke gevalle betaal is, deel van toedeelbare insette in die toedelingsformule moet wees.

Die hantering van enige bedrag of geval moet eerstens aan die hand van die ekonomiese aktiwiteitstoets gemeet word. Geen bedrag of geval sal in die toedelingsformule ingesluit word indien dit nie die ekonomiese aktiwiteitstoets slaag nie.

Die onderliggende aard van 'n bedrag of geval kan ook aanduidend wees van hoe die bedrag of geval binne die toedelingsformule hanteer behoort te word.

Spesifieke bedrae en gevalle behoort eerstens aan die hand van bogenoemde beoordeel te word, waarna dit aan die hand van die tabel soos aan die einde van hoofstuk 4 uiteengesit, gemeet kan word.

7.3 Riglyne vir 'n redelike en regverdig alternatiewe metode van toedeling

In hoofstuk 5 is daar tot die gevolgtrekking gekom dat enige alternatiewe metode van toedeling:

- op 'n feitestel gebaseer moet word;
- alle goedere en dienste aan 'n kommersiële aktiwiteit gekoppel moet kan;

- konsekwent van jaar tot jaar toegepas moet word;
- ooreen moet stem met inligting wat vir inkomstebelastingdoeleindes gerapporteer word;
- die aard van die besigheid duidelik moet weergee, en
- gemeet moet kan word aan 'n monetêre waarde en persentasie.

7.4 De minimis-reël

In hoofstuk 6 is die moontlikheid van verdere toevoegings tot die voorbehoudsbepaling van artikel 17(1)(ii) bespreek, naamlik:

- dat die *de minimis*-reël gebaseer moet word op die historiese syfers volgens die inkomstebelastingopgawe van die vorige jaar;
- dat 'n monetêre waarde ook as drempel ingesluit word, en
- dat inligting maandeliks aan die hand van die *de-minimis*-reël getoets moet word. Aan die einde van die finansiële jaar kan daar dan 'n totale rekonsiliasie deur die ondernemer vir die tydperk gedoen word om te bepaal of toedeling wel van toepassing was.

Daar bestaan dus reeds in ander lande wetgewing wat die probleemareas soos in die Suid-Afrikaanse wetgewing geïdentifiseer, aanspreek. Dit word aanbeveel om aan die hand hiervan die Suid-Afrikaanse wetgewing uit te brei ten einde enige onduidelikhede en areas vir moontlike manipulasie uit te skakel.

7.5 Voorstelle vir verdere navorsing

Na aanleiding van hierdie studie behoort meer duidelikheid oor die hantering van die toedelingsformule nou te bestaan. 'n Aspek wat in die studie na verwys is, maar nie in detail bespreek is nie, is die gebruik van alternatiewe toedelingsmetodes.

Daar word voorgestel dat spesifieke alternatiewe toedelingsmetodes vir spesifieke industrieë verder bestudeer behoort te word ten einde die

toedelingsformule wat die optimale voordeel vir die spesifieke industrie inhou, te identifiseer. So byvoorbeeld kan die gebruik van vloeroppervlakte as toedelingsbasis binne die versekeringsbedryf groter voordele vir die spesifieke bedryf inhou as die gebruik van die omset-gebaseerde metode van toedeling.

So 'n studie kan dan vervat word in 'n praktyknota wat vir die verskillende industrieë aanvaarbare alternatiewe toedelingsmetodes sal identifiseer.

A. LYS VAN BELANGRIKE DEFINISIES

Artikel 1 van die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde Wet, No. 89 van 1991, verwys na verskeie woordskrywings waarvan die wat hier gelys word, spesifiek op die navorsing van toepassing is.

Belasbare lewering

"n lewering van goed of dienste wat ingevolge die bepalinge van artikel 7(1)(a) aan belasting onderhewig is, met inbegrip van belasting wat teen die skaal van nul persent ingevolge artikel 11 hefbaar is"

Belastingbreukdeel

"die breukdeel bereken volgens die formule:

$$\frac{r}{100 + r}$$

in welke formule "r" die skaal van belasting is wat ingevolge artikel 7(1) van toepassing is"

Dienste

"enigiets wat gedoen is of gedoen staan te word, met inbegrip van die verlening, assignasie, sessie of afstanddoening van 'n reg of die beskikbaarstelling van 'n fasiliteit of voordeel, maar met uitsondering van 'n lewering van goed, geld of 'n seël, vorm of kaart beoog in paragraaf (c) van die omskrywing van "goed"

Goed

"liggaamlike roerende goed, vasgoed en enige saaklike reg in bedoelde goed of vasgoed, maar uitgesonderd –

(a) geld;

(b) 'n reg uit hoofde van 'n verband of pand van bedoelde goed of vasgoed;

en

(c) 'n seël, vorm of kaart wat 'n geldwaarde het en deur die Staat verkoop of uitgereik is vir die doeleindes van die betaling van 'n belasting of reg gehef ingevolge 'n Wet van die Parlement, behalwe waar, na sy oorspronklike verkoop of uitreiking, dit as 'n versamelstuk of beleggingsartikel van die hand gesit of ingevoer word"

Insetbelasting

"met betrekking tot 'n ondernemer-

(a) belasting ingevolge artikel 7 gehef en ingevolge daardie artikel betaalbaar deur-

(i) 'n leweraar op die lewering van goed of dienste wat daardie leweraar aan die ondernemer gedoen het; of

(ii) die ondernemer op die invoer van goed deur hom; of

(iii) die ondernemer ingevolge die bepalinge van artikel 7(3)

(b) 'n bedrag gelyk aan die belastingbreukdeel (synde die belastingbreukdeel van toepassing op die tydperk waarop die lewering geag word plaas te gevind het) van die minste van enige vergoeding in geld gegee deur die ondernemer vir of die ope markwaarde van die lewering (behalwe 'n belasbare lewering) aan hom by wyse van 'n verkoop op of na die aanvangsdatum deur 'n inwoner van die Republiek van tweedehandse goed in die Republiek geleë: Met dien verstande dat waar daardie tweedehandse goed bestaan uit-

(i) vasgoed ten opsigte van die verkryging waarvan hereregte ingevolge die Wet op Hereregte betaalbaar is of betaalbaar sou gewees het indien 'n vrystelling van hereregte (hetsy ingevolge die Wet op Hereregte of 'n ander Wet van die Parlement) nie van toepassing was nie; of

(ii) 'n aandeel in 'n aandeelblokmaatskappy ten opsigte van die oorspronklike uitreiking of registrasie van oordag waarvan seëlregte ingevolge die Wet op Seëlregte betaalbaar is of betaalbaar sou gewees het indien 'n vrystelling van seëlregte (hetsy ingevolge die Wet op Seëlregte of 'n ander Wet van die Parlement) nie van toepassing was nie,

bedoelde bedrag nie bedrag hereregte of seëlreg, na gelang van die geval, wat ten opsigte van daardie verkryging, oorspronklike uitreiking of registrasie van oordrag, na gelang van die geval, betaalbaar is of sou gewees het, te bowe gaan nie; en

(c) 'n bedrag gelyk aan die belastingbreukdeel van die vergoeding van geld wat by artikel 10(16) geag word vir die lewering (behalwe 'n belasbare lewering) deur 'n skuldenaar aan die ondernemer van goed wat ingevolge 'n paaientkredietooreenkoms teruggeneem is, te wees: Met dien verstande dat die belastingbreukdeel wat ingevolge hierdie paragraaf van toepassing is die belastingbreukdeel is wat van toepassing was ten tyde van die lewering van die goed aan die skuldenaar ingevolge die bedoelde ooreenkoms, soos in artikel 9(3)(c) beoog,

waar die betrokke goed of dienste deur die ondernemer verkry word geheel en al met die doel van die verbruik, gebruik of lewering in die loop van die doen van belasbare lewerings of, waar die goed of dienste deur die ondernemer verkry word gedeeltelik vir daardie doel, in die mate (soos volgens voorskrifte van die bepalinge van artikel 17 vasgestel) dat die betrokke goed of dienste deur die ondernemer verkry word vir daardie doel”

Lewering

*“prestasie ingevolge 'n verkoop, huurooreenkoms, paaientkredietooreenkoms en alle ander vorms van lewering, hetsy vrywillig, verplig of deur regswerking, ongeag waar die lewering bewerkstelling word, en word “**lewer**” en enige afleiding daarvan dienooreenkomsstig uitgelê”*

Ondernemer

“enige persoon wat ingevolge hierdie Wet geregistreer is of moet wees: Met dien verstande dat waar die Kommissaris ingevolge artikel 23 of 50A die datum vasgestel het van wanneer af 'n persoon 'n ondernemer is, daardie persoon geag word vanaf daardie datum 'n ondernemer te wees”

Onderneming

(a) in die geval van 'n ondernemer behalwe 'n plaaslike bestuur, 'n onderneming of bedrywigheid wat voortdurend of gereeld in die Republiek of gedeeltelik in die Republiek deur 'n persoon bedryf word en in die loop of ter bevordering waarvan goed of dienste aan 'n ander persoon teen 'n vergoeding gelewer word, hetsy met winsoogmerk al dan nie, met inbegrip van enige onderneming of bedrywigheid wat in die vorm van 'n kommersiële, finansiële, nywerheids-, mynbou-, boerdery-, vissery- of professionele saak bedryf word of 'n ander saak van 'n voortdurende aard of in die vorm van 'n vereniging of klub;”

Uitsetbelasting

“met betrekking tot 'n ondernemer, die belasting kragtens artikel 7(1)(a) gehef ten opsigte van die lewering van goed of dienste deur daardie ondernemer”

Vrygestelde lewering

“n lewering wat ingevolge artikel 12 van belasting vrygestel is”

B. LYS VAN VOORBEELDE

Voorbeeld no.	Omskrywing	Bladsy
2.1	Die gebruik van alternatiewe toedelingsmetodes om toedeelbare insetbelasting te bereken.	20
2.2	Die werking van die <i>de minimis</i> -reël.	23
3.1	Die invloed van 'n toevallige lewering op die toedelingsformule.	32
3.2	Die implikasie op die toedelingsformule waar die lewering as 'n gemengde lewering beskou word.	37
5.1	Die korrekte gebruik ten opsigte van alternatiewe toedelingsmetodes.	77
6.1	Die Persentasie-toets as deel van die <i>de minimis</i> -reël.	84
6.2	Die <i>de minimis</i> -reël se beperkings binne die Verenigde Koninkryk.	86
6.3	Groepregistrasie en die invloed op die <i>de minimis</i> -reël.	88

C. BRONNELYS

BOEKE

- Arendse JA, Jordaan K, Kolitz MA, Stein ML, 2003. *Silke: Suid-Afrikaanse Inkomstebelasting*. Durban: Butterworths.
- De Koker A, Kruger D, 2004. *Value-Added Tax in South Africa: Commentary*. Durban: Butterworths.

STAATSPUBLIKASIES

- Australia. *Goods and Services Tax Act*, 1999.
- Australia. September 1999. *Apportionment of Input Tax Credit for Financial Suppliers*. Canberra: Australian Taxation Office.
- Canada. *Excise Tax Act*, 1985
- Canada. 27 July 1992. *TPS 700-5-1 Financial Services – Special Provisions Relating to Financial Institutions*. Ottawa: Technical Information Excise/GST Branch.
- Canada. 25 November 1993. *GST Memorandum ST 700-4 De Minimis Financial Institutions*, Ottawa: Technical Information Excise/GST Branch.
- Canada. 9 December 1991. *G700-5-6 Input Tax credits for Holding Companies, Takeovers, and Multi-tiered corporations*, Ottawa: Technical Information Excise/GST Branch.
- Ireland. 1 April 2003. *Corporate Finance Fees in connection with proposed issue of shares*. Dublin: Office of the Appeal Commission.

- Ireland. 2000. *The Value Added Tax (Apportionment) Regulation*. Dublin. Revenue Commissioner.
- Ireland. *Value Added Tax Act, 1972*.
- Ireland. October 2001. *A Guide to Apportionment of Input Tax*. Dublin. Revenue Commissioner.
- Republic of South Africa. *Value-Added Tax Act No.89 of 1991*.
- Republic of South Africa. 2004. *Guide for Vendors (VAT404)*. Pretoria: Government Printers.
- Republic of South Africa. 1991. *VATCOM report*. Pretoria: Government Printers.
- United Kingdom. *Goods and Services Tax Act, 1994*.
- United Kingdom. October 2002. *Notice 706: Partial exemption*. London: HM Customs and Excise.
- United Kingdom. 17 May 1977. *The Sixth Council Directive. 77/388/EEC*.

ARTIKELS

- Chick L, Sommer A, September 2000. *GST and Banking & Finance 2003*. Sydney: Clayton Utz Publication.
- Perez M, 5 September 2001. *GST Discussion Group – GSTR 2001/D40-single/mixed supplies*. Melbourne: Allens Arthur Robinson Publication.

HOFSAKE

- *Abbey National plc v C&E Comrs* [2001] STC 299.
- *Australia and New Zealand Banking Group Ltd v FC of T* 94 ATC 4026.
- *BLP Group plc v Customs and Excise Commissioners* [1995] STC 424.
- *British Airways plc v Customs & Excise Commissioners* [1990] STC 643.
- *Card Protection Plan v Customs & Excise Commissioners* [1999] 3 wlr at 227.
- *Convey v C of IR* [1994] 16 NZTC 11,328.
- *Customs & Excise Commissioners v British Telecommunications plc* [1999] 3 All ER 961.
- *Customs & Excise Commissioners v Madgett & Baldwin* [1998] STC 1189.
- *Customs & Excise Commissioners v Scott* [1978] STC 191.
- *Customs & Excise Commissioners v Sofitam* [1993] ECR-3513
- *Customs & Excise Commissioners v United Biscuite (UK)* [1992] STC 325.
- *Enkler v Finanzamt Homburg v Commissioners for Customs and Excise* [1996] ECR I-4517.
- *Floridienne SA, Berginvest SA vs Belgian State* [2000] Case C-142/99.

- *Harnas & Helm CV v Staatssecretaris van Financien* [1997] CJEC Case C-80/95.
- *Hidden Valley Golf Resort Association v Queen* [2000].
- *Polysar Investments Netherlands v Inspecteur der Invoerrechten* [1991] ECR I-1311
- *Régie Dauphinoise - Cabinet A. Forest v Ministre du Budget* [1996] ECR I-3695.
- *Sea Container Ltd v Customs & Excise Commissioners* [2000] BVC 60.
- *Trinity Mirror plc (formerly Mirror Group Newspapers Ltd) v C&E Commissioners* [2001] STC 192.
- *Wellcome Trust Ltd v Customs and Excise Commissioners* [1991] CJEC Case C-155/94.