

**DIE ROL VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS EN PRAKTYK  
IN DIE UITLEG VAN DIE INKOMSTEBELASTINGWETGEWING  
IN SUID-AFRIKA**

deur

CASPER JAN HENDRIK STEENKAMP

Werkstuk ingelewer ter gedeeltelike voldoening aan die vereistes vir die graad

M. REKENINGKUNDE (BELASTING)

in die

FAKULTEIT EKONOMIESE EN BESTUURSWETENSKAPPE

aan die

UNIVERSITEIT VAN STELLENBOSCH

STUDIELEIER: PROF C.J. VAN SCHALKWYK

APRIL 2006

## **VERKLARING**

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

CJH Steenkamp

6 Maart 2006

## **DIE ROL VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS EN PRAKTYK IN DIE UITLEG VAN DIE INKOMSTEBELASTINGWETGEWING IN SUID-AFRIKA**

Hierdie werkstuk begin deur te ondersoek watter rol rekeningkundige beginsels en praktyk tot op datum by die uitleg van die inkomstebelastingwetgewing in Suid-Afrika gespeel het. Die gevolgtrekking word gemaak dat rekeningkundige beginsels 'n baie beperkte rol gespeel het. Die beginsels van wetsuitleg word dan ondersoek en die gevolgtrekking word gemaak dat daar wel ruimte vir rekeningkundige beginsels en praktyk is om 'n meer uitgebreide rol in die uitleg van die inkomstebelastingwetgewing, en meer spesifiek die bruto inkomste-omskrywing en die algemene aftrekkingsformule, te speel.

Die werkstuk oorweeg dan die rol wat rekeningkundige beginsels en praktyk in die uitleg van die inkomstebelastingwetgewing in beide Australië en die Verenigde Koninkryk gespeel het. Die gevolgtrekking word gemaak dat rekeningkundige praktyk in beide hierdie jurisdiksies 'n meer uitgebreide rol in die uitleg van inkomstebelastingwetgewing as in Suid-Afrika gespeel het. Die mening word uitgespreek dat Suid-Afrika baat kan vind deur 'n soortgelyke benadering te volg as wat in bogenoemde jurisdiksies gevolg word.

Die werkstuk sluit dan af deur die voor- en nadele van 'n stelsel te ondersoek waar die belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste ooreenstem. Die gevolgtrekking word gemaak dat 'n mate van ooreenstemming aan te bevel is, maar dat volkome ooreenstemming nie sinvol is nie. Die inagneming van rekeningkundige beginsels in die uitleg van inkomstebelastingwetgewing kan bydra om die optimale graad van ooreenstemming te bereik.

## **THE ROLE OF ACCOUNTING PRINCIPLES AND PRACTICE IN THE INTERPRETATION OF INCOME TAX LEGISLATION IN SOUTH AFRICA**

Traditionally accounting principles and practice played a very limited role in the interpretation of the income tax legislation in South Africa.

This study starts off by investigating the role that accounting principles and practice played to date in the interpretation of the income tax legislation in South Africa. The conclusion is reached that accounting principles played a limited role. The principles of interpretation of legislation is then considered and a conclusion is reached that there is scope for accounting principles and practice to play an extended role in the interpretation of the income tax legislation, especially in the interpretation of the gross income definition and the general deduction formula.

The study then considers the role that accounting principles and practice played in the interpretation of the income tax legislation in both Australia and the United Kingdom. The conclusion is reached that in both these jurisdictions accounting practice played a more extensive role in the interpretation of income tax legislation than in South Africa. The opinion is expressed that South Africa can benefit from a similar approach as was taken in the above-mentioned jurisdictions.

The study concludes with an investigation into the advantages and disadvantages of having the calculation of taxable income conform to the calculation of income for accounting purposes. The conclusion is reached that conformity to some degree is advisable but that total conformity is not sensible. Taking accounting principles and practice into account in the interpretation of income tax legislation can help attain the optimal degree of conformity.

## BEDANKINGS

Ek wil graag my opregte dank betuig teenoor:

- (a) Die Here met wie se genade en krag ek hierdie verhandeling kon voltooi;
- (b) My vrou, Nadine, en my dogters, Megan en Lea, vir hulle geduld, bystand en opoffering;
- (c) My vader, Piet Steenkamp, vir sy ondersteuning en die taalversorging van hierdie verhandeling;
- (d) My moeder, Antoinette Steenkamp, vir haar ondersteuning en aanmoediging;
- (e) My studieleier, Prof Van Schalkwyk, vir sy leiding in hierdie studie;
- (f) Leon Swanepoel vir sy bydrae en aanmoediging.

## INHOUDSOPGAWE

---

<b>HOOFSTUK 1: INLEIDING .....</b>	<b>1</b>
1 AGTERGROND EN PROBLEEMSTELLING .....	2
1.1 Inleiding .....	2
1.2 Inkomste as basis van belastingheffing .....	3
1.3 Omskrywing van inkomste .....	3
1.3.1 Inleiding .....	3
1.3.2 Regsbegrip van <i>inkomste</i> .....	4
1.3.3 Ekonomiese begrip van <i>inkomste</i> .....	4
1.3.4 Rekeningkundige begrip van <i>inkomste</i> .....	5
1.3.4.1 Algemeen .....	5
1.3.4.2 Omskrywing .....	7
1.3.4.3 Voordele van die gebruik van rekeningkundige inkomste .....	9
1.3.4.4 Rekeningkundige inkomste en inkomstebelasting .....	9
1.4 Kunsmatige teorie en winsteorie .....	10
1.4.1 Inleiding .....	10
1.4.2 Kunsmatige teorie .....	11
1.4.3 Winsteorie .....	12
1.4.4 Vergelyking van die kunsmatige teorie en die winsteorie .....	12
1.4.5 Kunsmatige teorie en rekeningkundige beginsels .....	12
2 ONDERWERP VAN DIE STUDIE .....	13
3 MOTIVERING VIR DIE STUDIE .....	13
4 NAVORSINGSONTWERP EN RAAMWERK VAN DIE STUDIE .....	14
4.1 Inleiding .....	14
4.2 Die rol van rekeningkundige beginsels in die Suid-Afrikaanse konteks .....	14
4.3 Die rol van rekeningkundige beginsels in die Australiese konteks .....	14
4.4 Die rol van rekeningkundige beginsels in die Engelse konteks .....	14
4.5 Teoretiese argumente vir die gebruik van rekeningkundige beginsels .....	14
4.6 Samevatting .....	15
<b>HOOFSTUK 2 : DIE ROL VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS IN DIE SUID- AFRIKAANSE INKOMSTEBELASTINGREG .....</b>	<b>16</b>
1 INLEIDING .....	18
2 BEPERKTE ROL VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS .....	20
2.1 Aanvanklike oorsig .....	20
2.2 Konteks van aanhalings .....	22
2.2.1 Inleiding .....	22

2.2.2	<i>Pyott Ltd v CIR</i> .....	22
2.2.3	<i>Joffe &amp; Co (Pty) Ltd v CIR</i> .....	25
2.2.4	<i>Sub-Nigel Ltd v CIR</i> .....	25
2.2.5	Ander beslissings.....	27
2.3	Gevolgtrekking .....	28
3	TOEPASSING VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS IN REGSPRAAK.....	28
3.1	Inleiding .....	28
3.2	Rekeningkunde dien as aanduiding van die bedoeling van die wetgewer .....	28
3.3	Inkomstebelasting bereken op <i>inkomste</i> .....	30
3.4	Kapitaal versus Inkomste (ontvangste of toevallings).....	31
3.5	Kapitaal versus Inkomste (Onkoste) .....	32
3.6	Gebruik van kommersiële en rekeningkundige begrippe.....	33
3.7	Gevolgtrekking .....	33
4	ALTERNATIEWE TEORIE RAKENDE DIE BASIS VAN INKOMSTEBELASTING IN SUID-AFRIKA.....	34
4.1	Inleiding .....	34
4.2	Teoretiese argument vir die toepaslikheid van die winsteorie .....	34
4.3	Redes vir nie-aanvaarding .....	37
4.3.1	Inleiding .....	37
4.3.2	Bruto opbrengs of bruto wins .....	38
4.3.3	Tydstip van belasbaarheid .....	39
4.3.3.1	Inleiding .....	39
4.3.3.2	Ontvang deur of toegeval aan.....	39
4.3.3.3	Die totale bedrag met uitsluiting van ontvangste of toevallings van 'n kapitale aard .....	40
4.3.3.3.1	Inleiding .....	40
4.3.3.3.2	Inkomste verdien .....	40
4.3.3.3.3	Doel van "die totale bedrag ontvang deur of toegeval aan" in die bruto inkomste-oms krywing.....	41
4.3.3.4	Die toepaslike uitleg .....	43
4.3.3.4.1	Inleiding .....	43
4.3.3.4.2	Argumente vir die bepaling van die tydstip van belasbaarheid deur "ontvang of toegeval" .....	44
4.3.3.4.3	Argumente vir die bepaling van die tydstip van belasbaarheid deur na "verdien van inkomste" te verwys .....	45
4.3.3.5	Gevolgtrekking .....	48
4.4	Praktiese toepassing .....	49
4.5	Gevolgtrekking .....	50
5	UITLEG VAN WETTE.....	51
5.1	Inleiding .....	51
5.2	Teorieë .....	52

5.2.1	Inleiding .....	52
5.2.2	Letterlike benadering .....	53
5.2.3	Bedoelingsteorie .....	53
5.2.4	Doeldienende benadering .....	53
5.2.5	Toepaslike benadering in Suid-Afrika .....	53
5.3	Voorgestelde benaderings tot wetsuitleg .....	54
5.3.1	Die driefase-uitlegproses .....	54
5.3.1.1	Die aanvangsfase .....	54
5.3.1.2	Die navorsingsfase .....	54
5.3.1.3	Die konkretiseringsfase .....	55
5.3.2	Drievoudige sintese .....	55
5.4	Uitleg van belastingwette .....	57
6	TOEPASSING VAN BEGINSELS OP DIE INKOMSTEBELASTINGWET .....	59
6.1	Inleiding .....	59
6.2	Aanvangsfase .....	59
6.2.1	Inleiding .....	59
6.2.2	Grondwet .....	59
6.2.2.1	Beginsels .....	59
6.2.2.2	Toepassing .....	59
6.2.3	Doel en oogmerk van wetgewing .....	60
6.2.4	Aanvanklike teksbetekenis .....	60
6.2.4.1	Beginsels .....	60
6.2.4.2	Toepassing .....	61
6.2.5	Balans tussen teks en konteks .....	63
6.2.5.1	Beginsels .....	63
6.2.5.2	Toepassing .....	64
6.2.6	Gemeenregtelike vermoedens .....	66
6.3	Navorsingsfase .....	66
6.3.1	Inleiding .....	66
6.3.2	Vermoedens .....	67
6.3.2.1	Algemeen .....	67
6.3.2.2	Tensy die teendeel blyk, word vermoed dat die wetgewer nie 'n onbillike, onregverdige of onredelike resultaat beoog nie .....	68
6.3.2.2.1	Beginsels .....	68
6.3.2.2.2	Toepassing .....	68
6.3.2.3	Die wetgewer beoog geen absurde gevolge nie .....	70
6.3.2.3.1	Beginsels .....	70
6.3.2.3.2	Toepassing .....	71
6.3.3	Intratekstuele en ekstratekstuele hulpmiddels .....	72
6.3.3.1	Inleiding .....	72



6.3.3.2 Intratekstuele / Inwendige hulpmiddels .....	73
6.3.3.2.1 Titel.....	73
6.3.3.2.1.1 Beginsels .....	73
6.3.3.2.1.2 Toepassing .....	75
6.3.3.2.2 Die lang titel.....	75
6.3.3.2.2.1 Beginsels .....	75
6.3.3.2.2.2 Toepassing .....	76
6.3.3.2.3 Die wet as geheel.....	77
6.3.3.2.3.1 Beginsels .....	77
6.3.3.2.3.2 Toepassing .....	78
6.3.3.3 Ekstratekstuele / eksterne hulpmiddels.....	78
6.3.4 Gevolgtrekking oor die doel van die Inkomstebelastingwet.....	79
6.4 Konkretiseringsfase.....	81
6.4.1 Inleiding .....	81
6.4.2 Betekeniswysigende uitleg.....	82
6.4.3 Geen betekeniswysigende uitleg is moontlik nie .....	83
6.5 Gevolgtrekking oor rol van rekeningkundige beginsels in die uitleg van die Inkomstebelastingwet.....	84
7 GEVOLGTREKKING .....	84

<b>HOOFSTUK 3 : DIE ROL VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS IN DIE AUSTRALIESE INKOMSTEBELASTINGREG .....</b>	<b>86</b>
1 INLEIDING.....	88
1.1 Doelwit van hierdie hoofstuk .....	88
1.2 Status van buitelandse regspraak.....	88
1.3 Struktuur van die hoofstuk .....	89
2 AUSTRALIESE INKOMSTEBELASTINGWETGEWING.....	89
2.1 Agtergrond.....	89
2.2 Heffingsbepalings.....	90
2.2.1 Die ITAA 1936 .....	90
2.2.2 Die ITAA 1997 .....	91
2.2.3 Vergelyking van die ITAA 1936 en die ITAA 1997 .....	92
2.3 Aftrekkings.....	92
2.4 Statutêre konsep .....	93
3 TOEPASLIKHEID VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS.....	93
3.1 Inleiding .....	93
3.2 Algemene verbintenis tussen rekeningkunde en inkomstebelasting .....	93
3.2.1 Geen formele bewoorde verwantskap .....	93
3.2.2 Strukturele ooreenkomste .....	94
3.2.3 Tendens in hofbeslissings om na rekeningkundige beginsels te verwys.....	95

3.2.4	Hof se rol in beslissing van toepaslikheid van rekeningkundige beginsels.....	96
3.2.5	Rol van rekeningkunde in die skepping van regsreëls.....	96
3.3	Vasstelling van bruto inkomste .....	97
3.3.1	Inleiding .....	97
3.3.2	Wat word deur die begrip <i>inkomste</i> omvat?.....	98
3.3.2.1	Inleiding .....	98
3.3.2.2	Kommersiële betekenis .....	98
3.3.2.3	Die rol van rekeningkundige beginsels in die vasstelling van inkomste .....	100
3.3.2.4	Gevolgtrekking .....	103
3.3.3	Wanneer word inkomste <i>verkry</i> ("derived")?.....	104
3.3.3.1	Inleiding .....	104
3.3.3.2	Kontantbasis.....	105
3.3.3.3	Toevallingsbasis.....	106
3.3.3.4	Keuse van 'n toepaslike basis .....	106
3.3.3.5	Toepaslikheid van rekeningkundige beginsels.....	108
3.3.3.6	Gevolgtrekking .....	109
3.3.4	Toepaslikheid van rekeningkundige beginsels: Praktiese gevalle.....	109
3.3.4.1	Inleiding .....	109
3.3.4.2	<i>Arthur Murray (N.S.W) Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation</i> .....	110
3.3.4.3	<i>Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia v. Citibank Limited; Citicorp Finance Pty. Ltd. and Citicorp Wholesale Pty. Limited</i> .....	113
3.3.4.3.1	Inleiding .....	113
3.3.4.3.2	Agtergrond .....	113
3.3.4.3.3	Die saak in die laer hof .....	114
3.3.4.3.4	Die saak in die hoër hof .....	115
3.3.5	Gevolgtrekking .....	118
3.4	Uitgawes.....	118
3.4.1	Inleiding .....	118
3.4.2	Wanneer is 'n verlies of onkoste <i>aangegaan</i> ? .....	118
3.4.2.1	'n Regskundige ontleding .....	118
3.4.2.2	Tydsberekening van 'n aftrekking.....	121
3.4.3	Wanneer is 'n verlies of onkoste nie van 'n <i>kapitale aard</i> nie? .....	128
3.5	Winsbenadering .....	129
4	GEVOLGTREKING RAKENDE TOEPASLIKHEID VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS .....	133
4.1	Algemeen .....	133
4.2	Inkomste.....	134
4.3	Uitgawes.....	135
5	TOEPASLIKHEID OP SUID-AFRIKAANSE INKOMSTEBELASTINGREG .....	135
5.1	Inkomste.....	135
5.1.1	Inleiding .....	135
5.1.2	Omskrywing van heffingsbepalings.....	135

5.1.3	Vergelyking van heffingsbepaling .....	135
5.1.3.1	Inleiding .....	136
5.1.3.2	Algemeen aanvaarde betekenis .....	136
5.1.3.3	Alternatiewe uitleg .....	139
5.1.4	Toepaslikheid van rekeningkundige beginsels .....	140
5.1.4.1	Algemeen aanvaarde betekenis .....	140
5.1.4.2	Alternatiewe betekenis .....	140
5.1.4.2.1	Inleiding .....	140
5.1.4.2.2	Toepassing van die kontant- en toevallingsbasis .....	141
5.1.4.2.3	Winsbenadering .....	142
5.2	Aftekings .....	142
5.2.1	Inleiding .....	142
5.2.2	Omskrywing van aftekingsbepalings .....	143
5.2.3	Vergelyking van heffingsbepalings .....	143
5.2.3.1	Inleiding .....	143
5.2.3.2	Bewoording .....	143
5.2.3.3	Suid-Afrikaanse hofuitsprake .....	145
5.2.4	Toepaslikheid van rekeningkundige beginsels .....	148
<b>HOOFSTUK 4 : DIE ROL VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS IN DIE VERENIGDE KONINKRYK SE INKOMSTEBELASTINGREG.....</b>		<b>150</b>
1	INLEIDING .....	151
2	DIE VK-BELASTINGSTELSEL .....	151
2.1	Inleiding .....	151
2.2	Agtergrond .....	151
2.3	Wetgewing .....	153
2.3.1	Inleiding .....	153
2.3.2	Inkomstebelasting .....	153
2.3.3	Korporatiewe belasting .....	154
2.3.4	Samevatting .....	155
3	DIE ROL VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS EN PRAKTYK IN DIE VASSTELLING VAN BELASBARE INKOMSTE .....	156
3.1	Inleiding .....	156
3.2	Betekenis van "profits or gains" .....	157
3.3	Die proses vir die vasstelling van "profits or gains" .....	160
3.3.1	Inleiding .....	160
3.3.2	Vasstelling van "profits or gains" ingevolge gewone rekeningkundige beginsels .....	161
3.3.2.1	Inleiding .....	161
3.3.2.2	Die vasstelling van die toepaslike rekeningkundige beginsels .....	162
3.3.2.3	Aanpassing ten opsigte van gevestigde regs-konsepte .....	166
3.3.2.3.1	Kapitaal versus Inkomste .....	166

3.3.2.3.2	Ander gevestigde regs-konsepte.....	168
3.3.2.4	Tydsberekening.....	171
3.3.2.4.1	Inleiding.....	171
3.3.2.4.2	Ontvangste.....	171
3.3.2.4.3	Onkoste.....	171
3.3.2.4.4	Gevolgtrekking.....	175
3.3.3	Statutêre aanpassings.....	176
4	TOEPASLIKHEID OP SUID-AFRIKAANSE INKOMSTEBELASTINGREG.....	176
4.1	Inleiding.....	176
4.2	Omskrywing van heffingsbepalings.....	176
4.3	Vergelyking van heffingsbepaling.....	177
4.3.1	Inleiding.....	177
4.3.2	Algemeen aanvaarde betekenis.....	177
4.3.3	Alternatiewe uitleg.....	178
4.4	Vergelyking van die breë benaderings in Suid-Afrika, Australië en die Verenigde Koninkryk.....	178
<b>HOOFSTUK 5 : GELYKVORMIGHEID.....</b>		<b>180</b>
1	INLEIDING.....	180
1.1	Doel van die hoofstuk.....	180
1.2	Gelykvormigheid tussen inkomstebelasting en finansiële rekeningkunde.....	180
1.3	Wenslikheid van gelykvormigheid.....	182
1.4	Struktuur van hierdie hoofstuk.....	184
2	WENSLIKHEID VAN GELYKVORMIGHEID.....	184
2.1	Doelwitte van stelsels.....	184
2.1.1	Inleiding.....	184
2.1.2	Belastingstelsel.....	184
2.1.3	Finansiële rekeningkunde.....	185
2.1.4	Gevolgtrekking.....	185
2.2	Billikheid.....	187
2.3	Sekerheid.....	190
2.4	Eenvoud.....	192
2.5	Koste.....	193
2.6	Nakomingsvlakke.....	195
2.7	Impak op belastingbeleid.....	195
2.8	Voortdurende ontwikkeling van rekeningkundige praktyk.....	197
2.9	Verwringing van rekeningkundige standpunte.....	197
3	GEVOLGTREKKING.....	198
<b>HOOFSTUK 6 : GEVOLGTREKKING.....</b>		<b>204</b>

Die feit dat die howe 'n regs kundige ontleding eerder as 'n kommersiële siening aanvaar het om te bepaal of 'n onkoste of verlies vir doeleindes van artikel 51(1) van die ITAA 1936 aangegaan is, beteken egter nie dat rekeningkundige bewyse irrelevant is nie. Kommerciële en rekeningkundige praktyk kan van hulp wees in die vasstelling van die ware aard en trefwydte van 'n item as 'n stap in die proses om vas te stel of die item aan die toets voldoen wat in die ITAA 1936 of die ITAA 1997 (soos toepaslik) gestel word. Rekeningkundige en kommersiële praktyk kan egter nie die toets in die inkomstebelastingwetgewing vervang nie.<sup>121</sup>

### 3.4.2.2 Tydsberekening van 'n aftrekking

Dit is soms vir doeleindes van artikel 51(1) van die ITAA 1936 en artikel 8-1 van die ITAA 1997 nie voldoende dat die verlies of onkoste *aangegaan* is nie. Die onkoste moet ook behoorlik toeskryfbaar wees aan die jaar van aanslag waarbinne daar gepoog word om die aftrekking te eis.<sup>122</sup> Die howe het gevolglik 'n gewilligheid aangedui om 'n verlies of onkoste oor die tydperk te versprei waarin 'n wins verdien word en waarmee die onkoste of verlies verband hou. Dit is in ooreenstemming met die rekeningkundige konsep waarna as paring verwys word.<sup>123</sup>

Die belastingpligtige se rekeningkundige hantering van die onkoste mag aanduidend wees van die jaar van aanslag waaraan die onkoste vir inkomstebelastingdoeleindes behoorlik toeskryfbaar is, maar dit is nie bepalend nie.<sup>124</sup> Daar is dus bevind dat rekeningkundige

---

considered what is meant by the term 'incurred'. It has been variously held to include a loss or expenditure that has been 'encountered, run into, or fallen upon'; to cover outgoings to which a taxpayer is 'definitively committed' or has 'completely subjected' itself; and to be a liability which has 'come home' in the year of income in the sense of a pecuniary obligation which has become due. (cf. *New Zealand Flax Investments Limited v. FC of T* (1938) 61 CLR 179 at 207; *FC of T v. James Flood Pty Limited* (1953) 88 CLR 492 at 506; *Nilsen Development Laboratories Pty Limited & Ors v. FC of T* 81 ATC 4031 at 4034-5; (1981) 11 ATR 505 at 509).

<sup>121</sup>. R Hill in *Citibank Ltd & Ors* ATC op 4699; ATR op 432: "While in the area of s.51(1) of the Act the courts have, as was pointed out in *Coles Myer Finance Ltd v Federal Commissioner of Taxation* ... adopted a legal or jurisprudential analysis rather than a commercial view, this does not mean that accounting evidence has been seen to be irrelevant, the true position being, as Barwick CJ, Kitto and Taylor JJ said in the *Arthur Murray* case ..., speaking of the decision of the High Court in *Federal Commissioner of Taxation v. James Flood Pty Ltd* ...: 'The Court there held that, while commercial and accountancy practice may assist in ascertaining the true nature and incidence of an item as a step towards determining whether the item answers the test laid down in the Act for allowable deductions, it cannot be substituted for the test.'"

<sup>122</sup>. Aanwysing TR 93/27 van die Australian Tax Office op 7 (paragraaf 33): "However, it is not enough to establish the existence of a loss or outgoing actually incurred. ... it must be 'properly referable', 'properly attributable' or 'fairly referable' to the relevant year of income ..."

<sup>123</sup>. Aanwysing TR 93/27 van die Australian Tax Office op 7 (paragraaf 34): "Accordingly, the Courts have demonstrated a willingness to apportion a net loss or outgoing over the profit making period to which it relates. This is consistent with the accounting concept commonly referred to as the 'matching principle'."

<sup>124</sup>. Aanwysing TR 97/7 van die Australian Tax Office op 2 (paragraaf 7): "For the purposes of subsection 51(1) it is sometimes not enough that a loss or outgoing has been incurred. The outgoing must also be properly referable to the year of income in which the deduction is sought - refer *Coles Myer Finance Pty Ltd v. FC of T*

bewyse veral beduidend kan wees in die vasstelling van die tydstip waarop 'n bedrag as 'n aftrekking kwalifiseer, met ander woorde, nie of dit enigsins aangegaan is nie, maar eerder of dit in 'n bepaalde jaar van aanslag aangegaan is. Dit kan dus 'n rol speel om te bepaal tot watter jaar van aanslag onkoste behoorlik toedeelbaar is.<sup>125</sup>

'n Vasstelling van die jaar van aanslag waaraan 'n verlies of onkoste behoorlik toedeelbaar is, word ten minste vereis in sake wat finansiële transaksies en aanspreeklikhede behels wat daaglik of periodiek toeval.<sup>126</sup> Rekeningkundige beginsels kan in hierdie gevalle aanduidend wees (maar nooit beslissend nie) van die tydperk waarin die voordeel wat deur die onkoste of verlies verkry is, tot winsgewende voordeel aangewend is.<sup>127</sup>

Die hof het by geleentheid bevind dat kommersiële en rekeningkundige praktyk toepaslik is en het hierdie beginsels gebruik om die korrekte weerspieëling van die belastingpligtige se belastingposisie te bepaal. In hierdie gevalle het die hof, nadat dit bevind het dat 'n betrokke bedrag wel aangegaan is, hom na rekeningkundige beginsels gewend om te bepaal hoeveel van die betrokke onkoste behoorlik aan 'n jaar van aanslag toedeelbaar is. In hierdie gevalle het die hof 'n konseptuele onderskeid gemaak tussen die waarde van die volle regsanspreeklikheid en die onkoste wat aan die jaar van aanslag toedeelbaar is en laasgenoemde is as die toepaslike onkoste aanvaar wat vir belastingdoeleindes aftrekbaar is.<sup>128</sup>

---

93 ATC 4214 at 4222; (1993) 25 ATR 95 at 105 (*Coles Myer*). The matter of the taxpayer's accounting system may be indicative, but not determinative of the income year to which an outgoing is properly referable."

<sup>125.</sup> R Hill in *Citibank Ltd & Ors* ATC op 4699; ATR op 432: "Accounting evidence may also have particular significance in determining the timing of a deduction, that is to say not whether it is incurred, but whether it is incurred in respect of a year of income." Ter verduideliking die volgende in aanwysing TR97/7 van die Australian Tax Office op 6 (paragraaf 24): "That is, he does not consider accounting principles as relevant to the question whether an outgoing has been incurred, but only as to what year of income it is to be treated as being properly referable."

<sup>126.</sup> Aanwysing TR 97/7 van die Australian Tax Office op 6 (paragraaf 26): "A determination of the year of income to which the loss or outgoing is properly referable is required at least in relation to cases involving financing transactions and liabilities which accrue either daily or periodically (and perhaps more broadly) - refer Taxation Ruling TR 94/26."

<sup>127.</sup> Aanwysing TR97/7 van die Australian Tax Office op 6 tot 7 (paragraaf 27): "As is illustrated by *Coles Myer, Citibank Ltd & Ors* and *Australian and New Zealand Banking Group Limited v. FC of T* 94 ATC 4026; (1994) 27 ATR 559, accounting principles, though never determinative, may indicate the time during which the benefit from incurring the loss or outgoing is put to profitable advantage."

<sup>128.</sup> Aanwysing IT2682 van die Australian Tax Office op 13 (paragraaf 49): "The courts have on occasions found commercial and accountancy practice relevant and have drawn on accounting principles in ascertaining a correct reflex of a taxpayer's financial position. In such circumstances the courts have recognised the extent of a presently existing liability to pay an amount in the future that is properly referable to each particular income tax year. In doing so the courts have made a conceptual distinction between the whole legal liability to pay in the future and the expense attributable to the income year, recognising the latter as the properly deductible outgoing for taxation purposes (cf. *W. Neville & Co. Ltd v. FC of T* (1937) 4 ATD 187 at 194; *Alliance Holdings Ltd v. FC of T* 81 ATC 4637; (1981) 12 ATR 509; *FC of T v. Australian Guarantee Corporation Ltd*, supra).

Die howe het nog altyd aanvaar dat die gewone sakebeginsels gebruik moet word by die vasstelling van inkomste, behalwe waar die wetgewer spesifiek andersins voorsiening gemaak het wat die bepaalde kwessie beïnvloed. Regter Dixon voer dan aan dat die tendens in juridiese beslissings is om meer vertrou op die beskouings van die sakewêreld en die beginsels en praktyke van kommersiële rekeningkunde te plaas.<sup>129</sup> Laasgenoemde stelling is in die konteks van die vasstelling van die inkomste gemaak, maar daar word aangevoer dat dit ook vir die vasstelling van onkoste geld, behalwe waar die benadering spesifiek deur die inkomstebelastingwetgewing uitgesluit word.<sup>130</sup> Die howe se uitgebreide vertrou in die beginsels en praktyke van kommersiële rekeningkunde is dus nie slegs ten opsigte van die vasstelling van inkomste nie, maar ook ten opsigte van die vasstelling van aftrekbare onkoste vir inkomstebelastingdoeleindes.<sup>131</sup>

Daar is ook bevind dat die hof traag moet wees om 'n berekeningsmetode van die hand te wys wat 'n onkoste redelikerwys aan 'n bepaalde periode toedeel. Waar 'n onkoste dus volgens algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk aan 'n periode toegedeel word, en die benadering word nie deur die wetgewing uitgesluit nie, sal dié benadering gevolg word.<sup>132</sup>

<sup>129.</sup> Aanwysing IT2682 van die Australian Tax Office op 14 (paragraaf 49): "This approach is consistent with the judgement of Dixon J (with whom Rich and McTiernan JJ agreed) in *The Commissioner of Taxes (South Australia) v. The Executor, Trustee and Agency Company of South Australia Limited (Carden's case)* (1938) 63 CLR 108. At CLR 152-3 his Honour said: 'The courts have always regarded the ascertainment of income as governed by the principles recognised or followed in business and commerce, unless the legislature has itself made some specific provision affecting a particular matter or question... The tendency of judicial decision has been to place increasing reliance upon the conceptions of business and the principles and practices of commercial accountancy.' (See also *Hooker Rex Pty Limited v. FC of T* 88 ATC 4392 at 4399; (1988) 19 ATR 1241 at 1248; *Ogilvy and Mather Pty Ltd v. FC of T* 90 ATC 4836 at 4866; (1990) 21 ATR 841 at 876)."

<sup>130.</sup> Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 14 (paragraaf 50): "While Dixon J was speaking of the ascertainment of income for a medical practitioner, the same is true of the ascertainment of expenditure unless precluded by the terms of the Act (cf. *FC of T v. Australian Guarantee Corporation Limited*, supra, per Toohey J at ATC 4649; ATR 992; *Hooker Rex Pty Limited v. FC of T*, supra, per Sweeney and Gummow JJ at ATC 4399; ATR 1248)."

<sup>131.</sup> *Hooker Rex Pty Limited v FC of T* 88 ATC 4392 paragraaf 31: "In response, both in the Supreme Court and before this Court, the Commissioner stressed that accountancy evidence was no substitute for a correct interpretation of the expression 'incurred' where it occurs in sub-s. 51 (1) of the Act. It may readily be conceded that commercial and accountancy practice cannot be substituted for the test laid down by sub-s. 51 (1): *Federal Commissioner of Taxation v James Flood Pty. Ltd.* (1953) 88 CLR 492 at 506-507. Nevertheless, the tendency of judicial decision has been to place increasing reliance upon the concepts of business and the principles and practices of commercial accountancy, not only in the ascertainment of income, but also in the ascertainment of expenditure: *Deputy Commissioner of Taxation (S.A.) v Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938) 63 CLR 108 at 153, *Federal Commissioner of Taxation v Australian Guarantee Corporation Ltd.* (1984) 54 ALR 209."

<sup>132.</sup> R Toohey in *Federal Commissioner of Taxation v Australian Guarantee Corporation Ltd.* (1984) 54 ALR 209 op 220: "Taxpayers are required, by the terms of the Act, to make returns on an annual basis. This Court should be slow to disallow a method of calculating the amount of an outgoing if what is claimed is fairly referable to the year in question. In my view, the amount claimed by the taxpayer as interest on deferred interest debentures for the year ended 30 September 1978 was an outgoing incurred by the taxpayer in the relevant year. It was calculated in accordance with sound accounting practice designed to give a true picture

Waar 'n mens met weersprekende rekeningkundige metodes te doen het, moet die toepaslike metode gekies word wat onder die omstandighede in wese die korrekte weergawe van die belastingpligtige se ware winste gee.<sup>133</sup>

Behalwe vir die algemene voorsienings van artikel 25 en 51, bevat die Australiese inkomstebelastingwetgewing geen spesifieke reëls oor wanneer inkomste verdien of onkoste aangegaan is nie. Die hof het bevind dat in die gevalle waar die inkomstebelastingwetgewing nie spesifieke riglyne verskaf nie, die Kommissaris die rekeningkundige metode moet kies wat in die omstandighede toepaslik is en wat 'n wesenlik korrekte weerspieëling van die belastingpligtige se ware inkomste gee.<sup>134</sup>

In *New Zealand Flax Investments*<sup>135</sup> het die hof sy gewilligheid geïllustreer om 'n paring van inkomste met uitgawes van 'n rekeningkundige periode te gebruik om vas te stel hoeveel van 'n onkoste aangegaan aan 'n inkomstebelastingperiode toedeelbaar is.<sup>136</sup> Artikel 51(1) is dan ook al geïnterpreteer as 'n statutêre erkenning van die paringsbegrip in rekeningkunde te wees.<sup>137</sup>

In *Alliance Holdings*<sup>138</sup> het regter Woodward bevind dat die belastingpligtige in 'n jaar van aanslag 'n gedeelte van die totale rente op 'n uitgestelde rente-skuldbrief kan aftrek ingevolge rekeningkundige beginsels. Die regter het sy beslissing daarop gebaseer dat die

---

of the taxpayer's financial operations, and it was an approach not precluded by the language of the Act."

<sup>133.</sup> Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 14 (paragraaf 50): "Dixon J then went on in *Carden's Case* to make his oft quoted statement (supra, at CLR 154): 'In the present case we are concerned with rival methods of accounting directed to the same purposes, namely the purpose of ascertaining the true income. I think the admissibility of the method which in fact has been pursued must depend upon its actual appropriateness. In other words, the enquiry should be whether in the circumstances of the case it is calculated to give a substantially correct reflex of the taxpayer's true income.' (Underline added)"

<sup>134.</sup> Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 14 tot 15 (paragraaf 51): "Apart from the general provisions of sections 25 and 51, the Act contains no specific rules as to when income is derived or deductions are incurred in relation swap transactions. In *XCO Pty Limited v. FC of T 71* ATC 4152; (1971) 2 ATR 353, Gibbs J (as he then was) made reference to using accountancy practice to achieve an accurate reflection of taxable income on such occasions when he said (at ATC 4156; ATR 359): 'In the absence of some definite direction in the Act, the Commissioner should, in an assessment of income, adopt the method of accounting which is in fact appropriate to the circumstances of the case, or which in other words 'is calculated to give a substantially correct reflex of the taxpayer's true income' (*Commissioner of Taxes (SA) v. Executor Trustee and Agency Co of SA Limited* (Carden's case) (1938) 63 CLR 108 at p. 154).' (Underline added)"

<sup>135.</sup> *New Zealand Flax Investments Limited v FC of T* (1938) 61 CLR 179

<sup>136.</sup> Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 15 (paragraaf 52): "The orders of the High Court in *New Zealand Flax Investments* (supra) illustrate the High Court's willingness to attempt a matching of revenue with expenditure of an accounting period as a method of determining so much of the incurrence as was attributable to the income tax period in question."

<sup>137.</sup> *R.A.C.V. Insurance Pty Limited v. FC of T 74* ATC 4169 op 4181 (1974) 4 ATR 610 op 623: "Further, the provision in s 51(1) that a loss or outgoing is an allowable deduction to the extent to which it is incurred in gaining or producing assessable income appears to me to be a statutory recognition and application of the accountancy principle which all the accountants who gave evidence referred to as the matching principle."

<sup>138.</sup> *Alliance Holdings Ltd v. FC of T 81* ATC 4637; (1981) 12 ATR 509



belastingpligtige in die betrokke jaar van aanslag 'n teenswoordige aanspreeklikheid aangegaan het om rente in die toekoms te betaal en dat die "verlies of onkoste aangegaan", gemeet kan word deur die toepassing van die toevallingsbasis van rekeningkundige praktyk.<sup>139</sup> Die regter het bevind dat die aanvaarding van die rekeningkundige prosedure nie 'n interpretasie gee wat nie deur artikel 51(1) ondersteun kan word nie.<sup>140</sup>

In *Coles Myer Finance*<sup>141</sup> is die aftrekking van sekere onkoste oor meer as een belastingjaar versprei, al is daar bevind dat die onkoste in die betrokke jaar van aanslag 'n teenswoordige regaanspreeklikheid verteenwoordig het. Hierdie verspreiding het ooreengestem met rekeningkundige beginsels en praktyk en met die siening dat artikel 51(1) 'n statutêre erkenning en toepassing van die paringsbegrip van rekeningkunde is.<sup>142</sup> Die beslissing in *Coles Myer Finance*<sup>143</sup> is ook verenigbaar met die vereiste om 'n wesenskaplike korrekte weergawe van die belastingpligtige se ware belasbare inkomste weer te gee.<sup>144</sup>

In die saak *F C of T v Australian Guarantee Corporation*<sup>145</sup> het die hof vasgestel dat 'n teenswoordig bestaande aanspreeklikheid ontstaan het en na algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk en die paringsbeginsel verwys om die aftrekbare rente-uitgawe aan

<sup>139.</sup> Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 16 (paragraaf 57): "In *Alliance Holdings*, Woodward J of the Supreme Court of NSW held that the finance company taxpayer was entitled in the year of income to deduct a portion of the total interest in accordance with accounting principles. Woodward J rested his conclusion on the basis that during the year of income the finance company had come under a present liability to pay interest in the future, and that being the case, the 'loss or outgoing incurred' in that year could properly be measured by the application of the accruals basis of accounting practice under which the amount of interest was appropriated to the particular year of income."

<sup>140.</sup> Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 16 (paragraaf 57): "After acknowledging that the accruals accounting method applied by the taxpayer correctly reflected the taxpayer's deductible interest expense and was consistent with generally accepted accounting principles in Australia, his Honour (at ATC 4640; ATR 512-3) made the point 'that the accounting procedure adopted by the taxpayer is a correct one does not force an interpretation of section 51 which the section cannot sustain.' "

<sup>141.</sup> *Coles Myer Finance Pty Ltd v FC of T* 93 ATC 4214; (1993) 25 ATR 95

<sup>142.</sup> Aanwysing TR 93/27 van die Australian Tax Office op 8 (paragraaf 36 tot 37): "The Full High Court, by majority (Mason CJ, Brennan, Dawson, Toohey and Gaudron JJ, Deane J agreeing), found that in the 1984 income year the taxpayer company had a present legal liability to pay in a future year the face value of the bills and notes. This established that the taxpayer had 'incurred' in that year an obligation to pay an amount which 'gives rise to' a net loss or outgoing. The Court considered it proper, in ascertaining the taxpayer's net income or profit for a particular year, to set against the taxpayer's gross income or profit for that period the net losses or outgoings referable to that period. The apportionment of the discount cost over the two years of income to which the notes and bills related accorded with accounting principle and practice and the view that subsection 51(1) is a statutory recognition and application of the matching principle of accountancy (cf. *Coles Myer Finance*, supra at ATC 4222, ATR 105-6; *RACV Insurance Pty Limited v. F C of T* 74 ATC 4169 at 4181; (1974) 4 ATR 610 at 623)."

<sup>143.</sup> *Coles Myer Finance Pty Ltd v FC of T* 93 ATC 4214; (1993) 25 ATR 95

<sup>144.</sup> Aanwysing TR 93/27 van die Australian Tax Office op 8 (paragraaf 38): "The decision in *Coles Myer Finance* is consistent with the need to obtain 'a substantially correct reflex' of the finance company's true taxable income (cf. *The Commissioner of Taxes (South Australia) v. The Executor, Trustee and Agency Company of South Australia Limited* ('Carden's case') (1938) 63 CLR 108 at 154)."

<sup>145.</sup> *F C of T v Australian Guarantee Corporation* 84 ATC 462; (1984) 15 ATR 982.

die toepaslike jaar van aanslag toe te wys.

In die laer hof, *Australian Guarantee Corporation Limited v FC of T*,<sup>146</sup> het regter Lee die gesag erken dat rekeningkundige beginsels nie beslissend kan wees wanneer 'n onkoste vir inkomstebelastingdoeleindes *aangegaan* is nie.<sup>147</sup> Hy het egter beslis dat rekeningkundige beginsels, al vervang dit nie die toets in artikel 51(1) nie, wel aandui watter gedeelte van die volle aanspreeklikheid (wat 'n teenswoordige aanspreeklikheid is om die volle bedrag rente in die toekoms te betaal) die bedrag is wat as 'n onkoste *aangegaan* in die betrokke jaar van aanslag, erken moet word. In die betrokke omstandighede was hy van mening dat rekeningkundige beginsels gebruik kan word om aan te dui in watter mate 'n teenswoordig bestaande aanspreeklikheid as 'n "onkoste *aangegaan*" in die betrokke jaar hanteer moes word.<sup>148</sup>

In die appèl teen laasgenoemde uitspraak het regter Toohey ook na die toepaslikheid van rekeningkundige konsepte en beginsels verwys. Hy het bevind dat die hof traag sal wees om 'n metode van die berekening van die bedrag van 'n onkoste van die hand te wys as die onkoste wat geëis word regverdig na die betrokke jaar verwysbaar is. Hy het bevind dat die metode, wat deur die belastingpligtige gebruik is, met gesonde rekeningkundige praktyk ooreengestem het, bedoel was om 'n ware weergawe van die belastingpligtige se finansiële bedrywighede te verskaf en 'n benadering was wat nie deur die wetgewing uitgesluit was nie.<sup>149</sup>

<sup>146.</sup> *Australian Guarantee Corporation Limited v FC of T* 84 ATC 4024; (1983) 15 ATR 53

<sup>147.</sup> *Australian Guarantee Corporation Limited v FC of T* op ATC 4033-4; ATR 65

<sup>148.</sup> Aanwysing TR 93/27 van die Australian Tax Office op 9 tot 10 (paragraaf 43): "His Honour acknowledged the authorities which state that accounting principles cannot be determinative as to when an outgoing is 'incurred' for tax purposes but then stated (supra, at ATC 4033-4; ATR 65): 'But a conclusion that, where there is a presently existing liability to pay interest in the future, the amount of interest accruing each year, up to the date of maturity, is "incurred" during the respective years, does not mean that accounting practice is being used as a substitute for the true meaning of "incurred" in subsection 51(1). All it means is that accounting practice is identifying in respect of that liability, which is a present liability to pay the whole of the interest at a future time, the amount which is to be treated as an outgoing 'incurred' during each year of income... In this situation it seems to me that accounting practice can be resorted to to identify the extent to which a presently existing liability to be discharged in another year, should be treated as an 'outgoing incurred' in the year of income.' (Emphasis added) And later (at ATC 4034; ATR 66): 'In the present case accountancy practice looks to the existing liability to pay the whole of the interest in the future, and shows the manner in which part of that liability may be appropriately treated as an expense 'incurred' during each year of income.' (Emphasis added)"

<sup>149.</sup> Aanwysing TR 93/27 van die Australian Tax Office op 10 (paragraaf 44): "In dismissing the Commissioner's subsequent appeal, the Full Federal Court concluded that the method by which the taxpayer had calculated the amount of accrued interest expense referable to a particular income tax year should be accepted. Toohey J had regard to the relevance of accountancy concepts and principles in determining the appropriate amount to be deducted in each year. He said (supra at ATC 4649; ATR 992): 'This Court should be slow to disallow a method of calculating the amount of an outgoing if what is claimed is fairly referable to the year in question. In my view, the amount claimed by the taxpayer as interest on deferred interest debentures for the year ended 30 September 1978 was an outgoing incurred by the taxpayer in the relevant year. It was calculated in accordance with sound accounting practice, designed to give a true picture of the taxpayer's financial operations, and it was an approach not precluded by the language of the Act. It is insufficient objection to that

Die gesag wat hier bespreek is, ondersteun 'n begrip van aftrekbaarheid, in verband met 'n teenswoordig bestaande aanspreeklikheid om bedrae in die toekoms te betaal, op 'n basis van toedeling aan 'n spesifieke jaar ingevolge rekeningkundige beginsels wat die belastingpligtige se aanspreeklikheid vir die jaar behoorlik reflekteer. Die toedeling van 'n aftrekking op hierdie manier boots die "korrekte weerspieëling"-benadering wat in die *Carden*-saak<sup>150</sup> gevolg is na, en laat die toepaslike gedeelte van 'n teenswoordig bestaande aanspreeklikheid as 'n aftrekking toe en vermy onbehoorlike resultate vir 'n jaar van aanslag.<sup>151</sup>

Aanwysing TR 93/27 som die posisie ten opsigte van rente betaal deur finansiële instellings soos volg op: Die aftrekking vir rente moet die mate van aanspreeklikheid wat behoorlik toewysbaar is aan die jaar van aanslag, reflekteer. Die hof kyk na die werklike toepaslikheid van rekeningkundige metodes om die korrekte basis vir belastingverrekening wat in die omstandighede toepaslik is, vas te stel. Verder is die hof huiwerig om 'n metode te verwerp wat in ooreenstemming met sakebegrippe is van wat die werklike uitgawe wat aangegaan is en wat redelik en konsekwent in sy toepassing is.<sup>152</sup>

Belastingaanwysing TR 97/7 beslis dat 'n belastingpligtige wat sy inkomste op die kontantbasis verantwoord, nie noodwendig reeds 'n onkoste moes betaal het voordat daar bevind kan word dat daardie onkoste aangegaan ("incurred") is nie.<sup>153</sup> In die aanwysing bespreek die ATO ook 'n alternatiewe siening, waar geargumenteer word dat 'n simetriese benadering, waar inkomste en uitgawes op dieselfde basis hanteer word, 'n logiese meting van belasbare inkomste daarstel. Indien invloei op een rekeningkundige basis gemeet word en uitvloei op 'n ander basis, is daar geen duidelike idee van wat die

---

approach to say that it is not known when interest will in fact be paid. The amount claimed as a deduction was, in terms of subsection 51(1), incurred in the relevant year in the sense that the taxpayer subjected itself to a liability which it assessed according to a method fairly designed to reflect the extent of the liability for the year in question.' (Emphasis added)"

<sup>150.</sup> *C. of T. (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938) 5 A.T.D. 98

<sup>151.</sup> Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 18 (paragraaf 61): "These authorities support a concept of deductibility in respect of a presently existing liability to pay amounts in the future on the basis of allocation to a particular year according to accounting principles that properly reflect the extent of the taxpayer's liability for the year. The allocation of a deduction in this way echoes the 'correct reflex' approach enunciated in *Carden's Case* (supra) and permits a deduction for the appropriate portion of a presently existing liability thereby avoiding, in some cases, unwarranted results for a particular income tax period.

<sup>152.</sup> Aanwysing TR 93/27 van die Australian Tax Office op 11 (paragraaf 46): "The decisions in *New Zealand Flax*, *Carden's case*, *Alliance Holdings*, *AGC* and *Coles Myer Finance* suggest that deductions for interest incurred by financial institutions should reflect the extent of the liability that is properly referable to the year of income. The Courts look to the actual appropriateness of the accounting method used in determining the correct basis of tax accounting to be adopted in the circumstances. Moreover, the Courts are reluctant to reject a method that is consistent with business conceptions of what is the true expense incurred, and is reasonable and consistent in its application."

<sup>153.</sup> Aanwysing TR 97/7 van die Australian Tax Office op 3 (paragraaf 9): "... a taxpayer who uses a cash receipts based accounting system need not necessarily have paid or borne a loss or outgoing in order for that loss or outgoing to have been 'incurred' for the purposes of subsection 51(1)."

inkomstebelastingwetgewing probeer meet nie.<sup>154</sup>

Die ATO voer dan aan dat die verskeie juridiese verduidelikings vir die begrip "incurred" nie daarvoor voorsiening maak dat die betekenis daarvan verskil in ooreenstemming met die toepaslike rekeningkundige hantering nie.<sup>155</sup> Dit is na die skrywer se mening 'n voorbeeld waar 'n semantiese of juridiese benadering (so 'n kommersiële of rekeningkundige benadering) by die uitlê van inkomstebelastingwetgewing lei tot 'n resultaat wat konseptueel geen grondliggende basis het nie. Belasbare inkomste in hierdie konteks het gevolglik geen betekenis nie, en inkomstebelasting beweeg heeltemal weg van sy fondasie as 'n belasting wat in wese op inkomste gehef word. Dit wil egter voorkom asof die regspraak die siening van die ATO ondersteun.<sup>156</sup>

### 3.4.3 Wanneer is 'n verlies of onkoste nie van 'n kapitale aard nie?

'n Verdere vereistes wat in artikel 51(1) van die ITAA 1936 en artikel 8-1 van die ITAA 1997 gestel is, wat vir doeleindes van hierdie studie toepaslik is, is dat die onkoste nie van 'n kapitale aard mag wees nie.

'n Kapitaalverlies of -onkoste is 'n uitgawe wat, alhoewel dit ter sake vir die verkryging van inkomste is, nie 'n bedryfsonkoste uitmaak nie.<sup>157</sup> Dit hou verband met die struktuur van die proses van inkomsteverkryging.<sup>158</sup> In die vasstelling of onkoste van 'n kapitale aard is of nie, is dit nodig om 'n onderskeid te maak tussen die sake-entiteit, struktuur of organisasie wat opgestel is vir die verdien van winste en die proses ingevolge waarvan so 'n organisasie werk om gereelde opbrengste deur die aangaan van gereelde onkoste te verdien. Die

---

<sup>154.</sup> Aanwysing TR 97/7 van die Australian Tax Office op 7 (paragraaf 29 tot 30): "A symmetrical approach provides a logical measurement of your taxable income. If what comes in is assessable to you **when** it comes in, then what goes out is only deductible **when** it goes out. On the other hand, if what comes in is assessable to you when it has accrued, even if not yet received, then outgoings made to gain that amount should be deductible when you are committed to paying them, even if you haven't paid them yet. If incomings are measured on one accounting basis and outgoings on another, there is no clear idea of what you are seeking to measure. On the other hand, under a consistent accounting basis, there is a much clearer conception of taxable income. For example, if a cash basis applies to incomings and outgoings, taxable income is the excess of revenue receipts over revenue payments."

<sup>155.</sup> Aanwysing TR 97/7 van die Australian Tax Office op 7 (paragraaf 33): "... from a strictly legal viewpoint, the several judicial explanations of what 'incurred' means do not say that the meaning varies according to the proper accounting treatment of the corresponding item of income, or when the income is derived under the law."

<sup>156.</sup> Blaikie 1981 *Relevance of Accounting Principles* 704 (paragraaf 11.01): "The important matter to be noted, however, is that unlike the appropriateness of cash or accrual accounting to the timing of income derivation, the timing of the incurrence of an outgoing is determined by established judicial principles without a threshold analysis of the appropriateness of cash or accrual accounting to a particular taxpayer's circumstances."

<sup>157.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 428 (paragraaf 7.1): "A capital loss or outgoing is simply an expense which, though relevant to the derivation of income, fails to achieve deductibility because it is not a working expense."

<sup>158.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 428 (paragraaf 7.5): "The meaning of capital, so far expressed in the words 'related to the structure of the process of income derivation' ..."

verskil tussen die opbrengste en die onkoste verteenwoordig die wins of verlies. Enige onkoste aangegaan ten opsigte van die struktuur, is van 'n kapitale aard.<sup>159</sup>

Rekeningkundige beginsels rakende die kapitalisering van 'n onkoste en die aksie van 'n belastingpligtige om 'n betrokke onkoste in sy finansiële state te kapitaliseer, is toepaslike oorwegings by die verkryging van 'n bate wanneer beoordeel moet word of die onkoste ten opsigte van die bate van 'n kapitale aard is. Laasgenoemde is egter nie noodwendig deurslaggewend nie.<sup>160</sup> Parsons voer egter aan dat die mate waartoe rekeningkundige beginsels toepassing vind, 'n deurlopende vraag is.<sup>161</sup>

Parsons voer ook aan dat die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels in die klassifisering van 'n onkoste as kapitaal of inkomste beïnvloed word deur die verskil in gevolge van die klassifikasie. 'n Rekenmeester amortiseer die koste van 'n kwynende bate oor die leeftyd van die bate. Die koste van 'n kwynende bate sal egter slegs vir inkomstebelastingdoeleindes toegelaat word indien die ITAA 1936 of ITAA 1997 spesifiek daarvoor voorsiening maak. Gevolglik behoort die kapitalisering van die koste van 'n bate minder geredelik vir inkomstebelastingdoeleindes as vir finansiële rekeningkunde doeleindes aanvaar te word.<sup>162</sup>

### 3.5 Winsbenadering

Belastingrekeningkunde in Australië erken 'n onderskeid tussen die verantwoording van ontvangstes en uitvloeië aan die een kant en die verantwoording van spesifieke winste of verliese aan die ander kant.<sup>163</sup> Die onderskeid erken dus dat die begrip *bruto inkomste* beide

<sup>159.</sup> R Dixon in *Sun Newspapers Ltd* (1938) 61 CLR 337: "The distinction between expenditure and outgoings on revenue account and on capital account corresponds with the distinction between the business entity, structure, or organisation set up or established for the earning of profit and the process by which such an organisation operates to obtain regular returns by means of regular outlay, the difference between the outlay and returns representing profit or loss."

<sup>160.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 439 (paragraaf 7.39): "A conclusion that an asset is structural and the cost of it is not deductible must always depend on a judgement of the significance of the asset to the process of income derivation. In making that judgement a rule of accounting that would capitalise an expense of an asset, and amortise that expense if the asset is a wasting asset, and the action of the taxpayer in applying that rule in his own accounts, will have a bearing but will not be definitive. The recognition of a bearing appears in the judgements in *BP Australia Ltd* (1965) 112 CLR 386 at 403 and in *Strick v Regent Oil* [1966] AC 295 by Lord Morris (at 334) and Lord Reid (at 316)."

<sup>161.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 439 (paragraaf 7.39): "The extent of the bearing of rules of accounting and the fact that they have been applied is a pervasive question ..."

<sup>162.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 439 tot 440 (paragraaf 7.39): "The relevance of accounting rules and their application in relation to the characterisation of an asset as structural or revenue, may be thought to be affected by the differing consequences of the characterisation. An accountant will amortise the cost of a wasting asset over the life of the asset. Amortisation, for tax purposes, of the cost of a wasting asset will be allowable only where express terms of the Assessment Act provide for this. Which may suggest that the capitalisation of the cost of an asset should be the less readily accepted for tax accounting than for financial accounting."

<sup>163.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 430 (paragraaf 11.7): "Though somewhat grudgingly, tax accounting

bruto ontvangstes en netto winste omvat. Daar was egter 'n stadium in die verlede wat daar aangevoer is dat die Australiese inkomstebelastingwetgewing slegs van ontvangste en uitvloeië rekenskap gegee het, behalwe in gevalle waar die wetgewing spesifiek anders bepaal het. Deesdae is die aanvaarde posisie egter dat die begrip *bruto inkomste* beide bruto ontvangstes en netto winste omvat alhoewel die erkenning van ontvangste en uitvloei die algemene reël is en die verrekening van winste en verliese die uitsondering is.<sup>164</sup>

Die gevalle waar die winsbenadering toegepas word, is gevalle van spesiale sakeondernemings en transaksies waar niks behalwe die netto wins as 'n inkomste-item beskou kan word nie.<sup>165</sup>

---

has come to recognise a basic distinction between accounting for receipts and outgoings and accounting for specific profit or loss." Verwys ook na *Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia v. Citibank Limited & Others* (1993) 93 ATC 4691, 116 ALR 443, 26 ATR 423, 44 FCR 434 paragraaf 39: "There are many cases where gross income equates with net profits. Examples include the net profits of finance and banking companies: *Colonial Mutual Life Assurance Society Ltd v Federal Commissioner of Taxation* (1946) 73 CLR 604; *The Chamber of Manufacturers Insurance Ltd v Federal Commissioner of Taxation* (1984) 2 FCR 455; *Federal Commissioner of Taxation v Employers' Mutual Indemnity Association Ltd* (1990) 90 ATC 4787 and cases discussed therein; the profits of an investment company where the shares in question are not trading stock: *London Australia Investment Company Ltd v Federal Commissioner of Taxation* (1976-7) 138 CLR 106; exchange gains and losses where the moneys advanced themselves are capital: *Avco Financial Services Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation* (1982) 150 CLR 510; the sale as a business activity of property originally not purchased for the purpose of resale at a profit or as trading stock: *Federal Commissioner of Taxation v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 150 CLR 355; and profits made as a regular incident of a taxpayer's business where plant is disposed of: *Federal Commissioner of Taxation v GKN Kwikform Services Pty Ltd* (1991) 91 ATC 4336; *Memorex Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation* (1987) 87 ATC 5034."

<sup>164</sup>. Parsons *Income Taxation in Australia* 608 (paragraaf 11.7): "Assertions that were commonly made to the effect that tax accounting under the Assessment Act was a matter of accounting for receipts and outgoings except where the Assessment Act specifically provided otherwise are no longer heard, though assertions continue to be made which would regard accounting for profit or loss as exceptional and accounting for receipts and outgoings as the general rule."

<sup>165</sup>. Parsons *Income Taxation in Australia* 609 (paragraaf 11.8): "All these situations are 'instances of special businesses and transactions ... where nothing but the net profit could be regarded as a revenue item', which Dixon J. in *New Zealand Flax Investments Ltd* (1938) 61 C.L.R. 179 at 206 anticipated might be found." Verwys ook na *Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia v. Citibank Limited & Others* (1993) 93 ATC 4691, 116 ALR 443, 26 ATR 423, 44 FCR 434 paragraaf 43: "What all these cases have in common, and what indeed is a necessary requirement of bringing into assessable income a net profit, is that the gross receipts used in the calculation of net profit was itself not income in ordinary concepts." Verwys verder na r Mason in *Commercial and General Acceptance Ltd v Federal Commissioner of Taxation* (1977) 137 CLR 373 op 382-3: "There is a problem in accommodating the language of s.25(1) to the notion that an amount of net profit forms part of gross income. Is the reference in the sub-section confined to the gross receipts only of the taxpayer which possess the character of income or does it also include a net amount having that character, provided that the net amount is not itself derived from gross income? The expression 'gross income' in relation to a taxpayer conveys the sense of entire income of a taxpayer. No doubt in the context of the Act that income is to be ascertained in the first instance by reference to the gross income receipts of the taxpayer, but in my view it also includes a net amount which is income according to the ordinary concepts and usage of mankind, when the net amount alone has that character, not being derived from gross receipts that are revenue receipts."

Die transaksies wat kwalifiseer vir die winsbenadering, behels gewoonlik een van die volgende:<sup>166</sup>

- i) 'n inkomste-bate is teen 'n koste verkry en die bate word dan op 'n latere stadium gerealiseer of
- ii) 'n aanspreeklikheid op inkomsterekening word vereffen en vergoeding is vir die aanvaarding van die aanspreeklikheid ontvang.

Die wins wat belasbaar is of die verlies wat aftrekbaar is, is dan die positiewe of negatiewe balans van die opbrengs oor die koste.<sup>167</sup> Die onderskeid vir die verrekening van spesifieke winste of verliese in teenstelling met die verrekening van ontvangstes en uitvloeie word gemaak na aanleiding van die feit dat die koste van die verkryging van 'n nie-kwynende inkomste-bate of die ontheffing van 'n inkomste-aanspreeklikheid nie ingevolge artikel 51(1) van ITAA 1936 aftrekbaar is nie, aangesien dit nie as 'n *onkoste* kwalifiseer nie. Dit is bloot 'n uitleg van geld. Die opbrengs met die verkoop van die nie-kwynende inkomste-bate, of die aanneem van die aanspreeklikheid op inkomsterekening, is ook nie 'n ontvangste wat *inkomste* uitmaak nie. Die inkomste of verlies is gevolglik die balans van die ontvangste oor die koste.<sup>168</sup>

Laasgenoemde beginsel geld ten opsigte van nie-kwynende bates. 'n Nie-kwynende bate is vir hierdie doeleindes 'n bate waarvan die waarde nie in die proses van die verdien van inkomste verbruik word nie, en wat nie bloot die verkryging en realisering van 'n bate is nie.<sup>169</sup>

Parsons voer ook aan dat daar ander gevalle mag wees waar die winsbenadering kan geld.<sup>170</sup>

Die winsbenadering paar onkoste en ontvangstes deur die koste van die betrokke bate tot by die berekening van die spesifieke wins of verlies uit te stel.<sup>171</sup>

<sup>166.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 609 (paragraaf 11.9): "There is one common feature of the listed situations (specific profits or losses). There has been a cost in the form of an outlay in the acquisition of a revenue asset, or in the discharge of a liability on revenue account, and the asset is realised to yield proceeds or there have been proceeds from the assumption of the liability."

<sup>167.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 609 (paragraaf 11.9): "Profit or loss which is the item of income or deduction is the positive or negative balance of proceeds over cost."

<sup>168.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 609 (paragraaf 11.9): "This common feature yields a principle which will go to determine the boundary between the regimes of specific profit or loss accounting and receipts and outgoings accounting. The principle would assert that the cost of acquiring a non-wasting revenue asset, or of discharging a revenue liability, is not an outgoing deductible under s. 51(1). It is not an outgoing: it is no more than an outlay. And the proceeds of a non-wasting revenue asset or of a liability on revenue account are not a receipt that is income. The relevant item of income or loss will be the balance – positive or negative – of proceeds over cost."

<sup>169.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 609 (paragraaf 11.9): "The principle is thus expressed in terms of a non-wasting asset. A non-wasting asset, for this purpose, is an asset whose value is not consumed in some process of derivation of income which is not simply the acquisition and realisation of the asset."

<sup>170.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 610 (paragraaf 11.10 en 11.11).

<sup>171.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 610 (paragraaf 11.12): "Specific profit accounting achieves a matching

By die winsbenadering is die gewone beginsels wat geld vir die verdien van inkomste en die aangaan van onkoste nie van toepassing nie. Die winsbenadering bemoei hom met die tyd van realisering.<sup>172</sup> Die volle paringsbegrip is hier van toepassing en rekeningkundige beginsels het dus 'n belangrike rol om te speel.<sup>173</sup>

'n Belangrike saak wat die winsbenadering toegepas het, was die *Whitfords Beach*-saak.<sup>174</sup> In hierdie saak is die winsbenadering toegepas om die belasbare inkomste van 'n saketransaksie, wat die realisering van eiendom behels het, vas te stel. Die beginsels van winsbepaling is aangewend om 'n uitgebreide betekenis aan die woord *inkomste* binne die gewone gebruiksveld of -sfeer van daardie woord te gee. Met ander woorde bruto inkomste ingevolge artikel 25(1) van die ITAA 1936 kan soms netto wins beteken.<sup>175</sup>

Die winsbenadering tot die toepassing van artikel 25(1) is ook algemene praktyk in 'n aantal industrieë waar kontrakte oor meer as een jaar strek en handelsvoorraad (in belastingterme) nie voorhande is teen die jaareinde nie. Dit is veral kenmerkend in die versekering, bankwese en beleggingsindustrieë.<sup>176</sup>

---

of expenses and receipts by deferring any allowance for the cost of an asset until a calculation of specific profit or loss falls to be made."

<sup>172.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 614 (paragraaf 11.23): "The law in relation to specific profit or loss is concerned with the time of realisation and the calculation of a profit as it emerges from some isolated business venture, or from some particular transaction which may or may not be an aspect of some continuing business operation. The law as to derivation of a receipt and incurring of an outgoing applicable where a receipts and outgoings regime is applicable, has no direct bearing on the recognition of costs and proceeds in the calculation of a specific profit or loss."

<sup>173.</sup> Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 51 (paragraaf 4.1): "This mode of interpretation is known as the 'profit' approach. Indeed it should be stressed that the complete matching concept (including accrual basis accounting) comes into play in this case; accounting principles to this extent therefore play a significant part in determining taxable income."

<sup>174.</sup> 82 ATC 4031

<sup>175.</sup> R Gibbs in *F. C. of T. v. Whitfords Beach Pty. Ltd.* (1982) 150 CLR 355 op 366 (paragraaf 5): "I am not persuaded that a difference will result from the fact that s. 25(1) refers to 'gross income' and s. 26(a) to 'profit', for I agree with Mason J. in *Commercial and General Acceptance Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1977) 137 CLR 373, at pp 382-383, that 'gross income' includes 'a net amount which is income according to the ordinary concepts and usages of mankind, when the net amount alone has that character, not being derived from gross receipts that are revenue receipts.'" Op 371: "For these reasons, although the case is not without its difficulties, I have concluded that the profits were income within ordinary concepts and taxable accordingly."

<sup>176.</sup> Die volgende sake verwys: *Colonial Mutual Life Case* (1946) 8 ATD 137, *Australasian Catholic Assurance Case* (1959) 100 CLR 502, *New Zealand Flax Case* (1938) 61 CLR 179, *Investment and Merchant Finance Case* (1971) 125 CLR 249, *London Australia Investment Case* 77 ATC 4398, and *Chamber of Manufacturers Insurance Case* 84 ATC 4315.



## 4 GEVOLGTREKKING RAKENDE TOEPASLIKHEID VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS

### 4.1 Algemeen

Dit is redelik moeilik om besliste gevolgtrekkings te maak ten opsigte van die rol wat rekeningkundige beginsels in die uitleg van die Australiese inkomstebelastingwetgewing speel.<sup>177</sup>

Alhoewel houe geensins gebind word deur rekeningkundige beginsels en die bewyse van rekenmeesters nie, gee die houe in Australië deesdae groter erkenning aan rekeningkundige beginsels en bewyse in die interpretasie van die belastingreg.<sup>178</sup>

In die algemeen het rekeningkundige beginsels en praktyke slegs 'n beperkte bewysregtelike ("evidentiary") rol in die ontwikkeling van juridiese presedente in Australië. Daar was gevalle waar die houe rekeningkundige beginsels oorweeg het om by 'n beslissing uit te kom, maar dit is beklemtoon dat alhoewel rekeningkundige praktyke en beginsels van hulp mag wees, die hof altyd die finale sê het en nie daardeur gebind word nie. Dit wil egter voorkom asof die regsbank in onlangse jare meer gewig op rekeningkundige bewyse en beginsels plaas, waarskynlik omdat sake-transaksies meer en meer kompleks raak en ook aangesien rekeningkundige standarde regsteun gekry het.<sup>179</sup>

'n Algemene gevolgtrekking kan dus gemaak word dat rekeningkundige beginsels 'n beperkte bewysdienende rol in die ontwikkeling van die belastingreg speel.<sup>180</sup> Die mate waarin dit beperk word, hang van die betrokke geval af wat ter sprake is.

Rekeningkundige beginsels het geen impak waar die inkomstebelastingwet spesifieke ontvangstes by aanslag-inkomste insluit of spesifieke betalings as aftrekkings toelaat nie.<sup>181</sup>

---

<sup>177</sup>. Blaikie 1981 *Relevance of Accounting Principles* 709 (paragraaf 18.01): "It seems customary in papers of this nature to attempt to provide some conclusions. However, I admit to finding it rather difficult to generalize on this topic and so my conclusions should be considered as rather tentative." Die artikel deur Blaikie het die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels in die Australiese inkomstebelastingwetgewing behandel. Dit is gevolglik in hierdie verband wat hy die kommentaar lewer dat dit moeilik is om 'n gevolgtrekking te maak.

<sup>178</sup>. Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 56 (paragraaf 7.5): "Although courts are by no means bound by accounting principles and the evidence of accountants, in more recent times the courts in Australia are giving greater recognition to those principles and evidence in their interpretation of the tax law."

<sup>179</sup>. Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 55 (paragraaf 6.3): "Moreover it is evident in extracts from more recent judgements ... that the judiciary appears to be placing more weight upon accountancy evidence and upon the effect of accounting principles. Perhaps this is explained by the growing complexities of business transactions and the greater respect in the business community now held for Accounting Standards which endeavour to cope with those complexities ..."

<sup>180</sup>. Blaikie 1981 *Relevance of Accounting Principles* 694 (paragraaf 2.06): "Thus, at a general level, it seems accounting principles play a limited evidentiary role in the development of taxation law both in Australia and the United Kingdom. Just how limited seems largely to depend, however, on the issue under consideration."

<sup>181</sup>. Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 55 (paragraaf 7.41): "Accounting principles have no impact where the tax statutes define assessable income to include specific receipts or allows deductions for specific

In die onderskeid tussen inkomste- en kapitale items het rekeningkundige beginsels nie 'n beduidende rol gespeel nie, alhoewel dit bystand uit 'n bewyslewingoogpunt verleen het.<sup>182</sup>

## 4.2 Inkomste

Daar mag moontlik 'n verwagting wees dat rekeningkundige beginsels 'n groot rol in die uitleg van die heffingsbepalings in die Australiese inkomstebelastingwetgewing sal speel aangesien die ongedefinieerde begrip *inkomste* in wese belas word. Die Australiese howe het verder bevind dat daar na die beginsels van die sake- en handelswêreld verwys moet word wanneer *inkomste* vasgestel word wat laasgenoemde verwagting kan versterk.

Tog is daar bevind dat rekeningkundige beginsels nie die primêre beginpunt is waarvandaan 'n ondersoek na *inkomste* vir belastingdoeleindes begin nie. 'n Verwysing na rekeningkundige beginsels is gevolglik nie noodwendig beslissend in die vasstelling van *inkomste* vir inkomstebelastingdoeleindes is nie. Rekeningkundige beginsels is egter beslis toepaslik en mag invloedryk wees. Waar 'n betrokke rekeningkundige hantering met die sakebegrip van *inkomste* ooreenstem, sal hierdie hantering nagevolg word aangesien dit dan die bepaling van die inkomstebelastingwetgewing getrou navolg.

Rekeningkundige beginsels is ook van toepassing in die vasstelling van die tydstip waarop *inkomste* belasbaar word. Die gewig wat aan rekeningkundige beginsels gegee word, hang egter van die toepaslikheid daarvan in die bepaalde omstandighede af. Die rekeningkundige metode wat aanvaar sal word, is daardie een wat 'n wesenlik korrekte weergawe van die belastingpligtige se ware inkomste gee.

Waar 'n belastingpligtige die toevallingsbasis gebruik en aanslag-inkomste onder die "winsbenadering" rapporteer, speel rekeningkundige beginsels 'n beduidende rol om die tydsberekening van die ontstaan van die betrokke winste te bepaal.<sup>183</sup>

## 4.3 Uitgawes

Een van die vereistes vir 'n onkoste of verlies wat gestel is om vir 'n inkomstebelastingaftrekking te kwalifiseer, is dat dit *aangegaan* moet wees. Om laasgenoemde vas te stel het die howe 'n benadering gevolg wat eerder van sakereg en kontaktereg as van rekeningkundige beginsels afgelei is.

Rekeningkundige beginsels is egter steeds toepaslik om die ware aard en trefwydte van 'n item te bepaal in die proses om vas te stel of dit aan die toets voldoen wat vir aftrekbaarheid

payments."

<sup>182</sup> Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 56 (paragraaf 7.46): "In distinguishing between items of income and capital, accounting principles do not appear to have played a significant role although they have assisted from an evidentiary standpoint." Blaikie 1981 *Relevance of Accounting Principles* 709 (paragraaf 18.04): "The capital/revenue dichotomy is largely in the realm of the Courts and accounting principles seem to have only a very limited role."

<sup>183</sup> Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 56 (paragraaf 7.44): "Where accruals basis taxpayers report assessable income under the 'profit approach', accounting principles play a significant part in timing the emergence of the profit."

in die inkomstebelastingwetgewing gestel word.

Rekeningkundige beginsels het egter 'n groter rol gespeel om te bepaal watter gedeelte van 'n onkoste of verlies wat aangegaan is, behoorlik aan 'n betrokke jaar van aanslag toeskryfbaar is. Selfs hier is rekeningkundige beginsels egter nie noodwendig deurslaggewend nie.

Belastingpligtiges wat die toevallingsbasis gebruik, word toegelaat om verliese en onkoste op dié stadium te eis wat dit aangegaan word, en die tydsberekening word gereeld deur rekeningkunde beginsels beïnvloed.<sup>184</sup>

## 5 TOEPASLIKHEID OP SUID-AFRIKAANSE INKOMSTEBELASTINGREG

### 5.1 Inkomste

#### 5.1.1 Inleiding

In hierdie afdeling sal die omskrywing van die betrokke heffingsbepalings in die Suid-Afrikaanse en Australiese inkomstebelastingreg eerstens bespreek word en dan sal die bepalinge daarna vergelyk word. Na die bepalinge vergelyk is, sal 'n gevolgtrekking oor die toepaslikheid van Australiese hofbeslissinge by die uitleg van die Suid-Afrikaanse omskrywing van bruto inkomste gemaak word en dan meer spesifiek rakende die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels by so 'n genoemde uitleg.

#### 5.1.2 Omskrywing van heffingsbepalings

In Suid-Afrika vorm die begrip *bruto inkomste* (soos omskryf) die basis vir die vasstelling van inkomstebelasting. Die bruto inkomste-omskrywing kan as volg opgesom word: "ontvangste en toevallings wat nie van 'n kapitale aard is nie".<sup>185</sup>

In Australië vorm "bruto inkomste wat verkry is" ("gross income derived") die basis van inkomstebelasting.<sup>186</sup> Die begrip *bruto inkomste* is egter nie in die Australiese inkomstebelastingwetgewing omskryf nie en die houe het bevind dat die begrip *inkomste* ingevolge die gewone betekenis daarvan, soos dit in die handels- en sakewêreld gebruik word, verstaan moet word.

<sup>184</sup>. Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 56 (paragraaf 7.45): "Accruals basis taxpayers are entitled to allowable deductions when losses or outgoings are incurred, the time of incurring often being influenced by accruals basis accounting."

<sup>185</sup>. Verwys na die omskrywing van "bruto inkomste" in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet: "... die totale bedrag, hetsy in kontant of andersins, ontvang deur of toegeval aan of ten gunste van so 'n persoon ... met uitsluiting van ontvangste en toevallings van 'n kapitale aard..."

<sup>186</sup>. Verwys na afdeling 2.2.3 van hierdie hoofstuk.

### 5.1.3 Vergelyking van heffingsbepaling

#### 5.1.3.1 Inleiding

Op die oog af lyk dit asof daar 'n wesenlike verskil tussen die Australiese en Suid-Afrikaanse heffingsbepalings bestaan en asof 'n verwysing na Australiese hofsake by die uitleg van die Suid-Afrikaanse omskrywing van *bruto inkomste* gevolglik nie geregverdig is nie.

In hoofstuk 2 is daar egter aangevoer dat daar 'n argument bestaan dat die bruto inkomste-omskrywing uitgelê kan word om bloot *inkomste* (in die gewone betekenis daarvan) te beteken.<sup>187</sup> Indien laasgenoemde uitleg aanvaar word, mag 'n verwysing na Australiese hofsake wat oor die betekenis van *inkomste* handel wel geregverdig wees.

Hierdie afdeling sal gevolglik in die eerste plek ondersoek instel of die algemeen aanvaarde uitleg van die bruto inkomste-omskrywing ooreenkomste met die Australiese heffingsbepalings toon. Daarna sal die alternatiewe uitleg van die bruto inkomste-omskrywing oorweeg word.

#### 5.1.3.2 Algemeen aanvaarde betekenis

In Suid-Afrika word die tydstip van belasbaarheid van 'n bedrag bepaal deur die vroegste tydstip te neem van wanneer die bedrag ontvang word of toeval. In teenstelling hiermee word die tydsberekening van belasbare bedrae in Australië bepaal deur wanneer dit *verkry* is. Laasgenoemde word dan bepaal deur óf die ontvangste- óf die toevallingsbasis, soos toepaslik, te gebruik. Indien die belastingpligtige op die kontantbasis belas word, sal hy ten opsigte van 'n bedrag op die tydstip belas word wanneer hy die bedrag ontvang. Indien hy op die toevallingsbasis belas word, sal hy belas word wanneer die betrokke bedrag aan hom toeval. Daar is dus 'n wesenlike verskil in benadering.

Regter Wunsh het egter in ITC 1634<sup>188</sup> bevind dat die verskil tussen iets wat toeval ("accrues") en iets wat verkry is ("derived"), nie 'n verwysing na Australiese beslissings ontoepaslik maak in gevalle waar die bruto inkomste-omskrywing uitgelê moet word nie.<sup>189</sup>

---

<sup>187.</sup> Verwys na afdeling 4 in hoofstuk 2.

<sup>188.</sup> ITC 1634 60 SATC 235

<sup>189.</sup> ITC 1634 60 SATC 235 op 247: "In Australia the relevant concept, in arriving at taxable income is, like in the Act, gross income, ie the gross income derived directly or indirectly. The difference between something which accrues and something which is derived does not render a reference to Australian judgments inappropriate – according to Chambers Encyclopedic English Dictionary, for example, to be derived means 'to come or arise from (something)' or 'to obtain or produce one thing from another'. The New South Wales Act of 1895 (59 Victoria C 15), a precursor to the present Australian Income Tax Assessment Act 1936 ('the Australian Act'), was used as the model by the officials responsible for the drafting of the first Union Income Tax Act 28 of 1914 (see *Commissioner for Inland Revenue v Golden Dumps (Pty) Ltd* 1993(4) SA 110(A) at 117C). The appellant's representative, indeed, contended in his heads of argument that the appellant did not, as a result of its accounting entries, 'derive any property, whether corporeal or incorporeal', continuing: 'Appellant therefore did not derive anything, as a consequence of these accounting entries, which represents money's worth or which could be converted by appellant into money.'"

Laasgenoemde stelling van regter Wunsh moet egter na die mening van die skrywer gekwalifiseer word. In Suid-Afrika is die tydstop waarop 'n bedrag belasbaar word die vroegste van die ontvangste of toevalling van 'n betrokke item. In Australië hang die tydstop van belasbaarheid daarvan af of die belastingpligtige op die kontant- of toevallingsbasis belas word. By die toepassing van die toevallingsbasis sal 'n bedrag in bepaalde gevalle byvoorbeeld nie belasbaar wees nie, al is dit reeds ontvang, maar nog nie verdien nie (verwys byvoorbeeld na die *Arthur Murray*-saak<sup>190</sup>). In die mate wat 'n kwessie van uitleg dus met die tydstop te doen het waarop 'n item belasbaar word, behoort Australiese beslissings dus slegs op die Suid-Afrikaanse konteks van toepassing te wees in gevalle waar 'n toevalling in die betrokke geval dus die tydstop van belasbaarheid in beide Suid-Afrika en Australië bepaal.

'n Verdere toets wat dan in die Suid-Afrika in die vasstelling van *bruto inkomste* toegepas word, is om vas te stel of die betrokke bedrag van 'n kapitale aard is. Alhoewel hierdie toets nie pertinent in die Australiese wetgewing vervat is nie, is die begrip *inkomste* uitgelê om nie bedrae van 'n kapitale aard te omvat nie. In hierdie verband stem die toetse in Suid-Afrika en Australië dus ooreen.

In Australië moet 'n bedrag aan die gewone betekenis van die begrip *inkomste* voldoen, voordat dit belasbaar sal wees. Dit wil voorkom asof geen ooreenstemmende toets in die Suid-Afrikaanse konteks geld nie. Daar is 'n mate van oorvleueling tussen hierdie toets en sommige van die toetse in die Suid-Afrikaanse konteks, byvoorbeeld dat die betrokke bedrag nie van 'n kapitale aard mag wees nie. Dit is egter interessant om in hierdie verband na 'n uitspraak van regter Wunsh in die Transvaalse Spesiale Hof te verwys.<sup>191</sup> Die uitspraak verwys na Australiese beslissings waar bevind is dat sekere bedrae vir inkomstebelastingdoeleindes in ag geneem moet word, aangesien die weglating daarvan daartoe sal lei dat die *werklike inkomste* ("true income") van die belastingpligtige nie vasgestel sal word nie. Regter Wunsh het rakende die betrokke Australiese beslissings bevind dat daar niks in hierdie sake is wat in konflik met die Inkomstebelastingwet is nie. Dit wil dus voorkom asof regter Wunsh goedkeuring verleen aan die benadering dat die werklike inkomste van die belastingpligtige in die vasstelling van sy *bruto inkomste* bepaal moet word.<sup>192</sup>

---

<sup>190.</sup> *Arthur Murray (N.S.W.) Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1965) 114 CLR 314

<sup>191.</sup> *ITC 1634 60 SATC 235.*

<sup>192.</sup> R Wunsh in *ITC 1634 60 SATC 235* op 248 bevind die volgende: "The way the Australian High Court and other Australian courts have dealt with the problem of changes in a later tax year in the amounts of liabilities previously deducted as expenditure in gaining assessable income is the, with respect, sensible and realistic approach of looking at a business enterprise conducted for profit as having a continuing existence and function." Op 250: "The principles laid down in the Australian cases, dealing with a statute the structure of which is essentially and in substance the same as ours, make sense and leads to a fair and reasonable treatment which must be in accordance with the intention of the Act." R Wunsh haal dan die Australiese beslissings aan wat hierdie regverdigte hantering weergee wat hy bevind in ooreenstemming met die bedoeling van die Inkomstebelastingwet is. Op 252 waar *International Nickel Australia Ltd v FCT* (1977) 7 ATR 739 aangehaal word: "...Where the income of the taxpayer is derived from trade, there is not really a

In dié saak is die argument ook geopper dat die Inkomstebelastingwet handel oor *bruto inkomste* en *toelaatbare aftrekkings* en nie met *winst* nie. Regter Wunsh haal dan vir regter Mason in *International Nickel Australia Ltd v FCT*<sup>193</sup> aan om laasgenoemde argument aan te spreek. In laasgenoemde saak het regter Mason erken dat die struktuur van die ITAA 1936 vereis dat ontvangstes geïdentifiseer moet word as aanslag-inkomste voordat enige opvolgende belasbare inkomste-bedrag vasgestel kan word na die aftrekking van toelaatbare aftrekkings. Hy voer egter aan dat die vraagstuk bly om inkomste ingevolge artikel 25(1) van die ITAA vas te stel.<sup>194</sup> Hy verwys dan na die uitspraak van regter Dixon in *C of T (SA) v Executor Trustee and Agency Company of South Australia Ltd*<sup>195</sup> waarin beslis is dat as daar nie in die wet self 'n besliste aanwysing te vind is nie, die betrokke metode wat gevolg moet word aan sy toepaslikheid gemeet moet word. Anders gestel moet die metode 'n wesenlik korrekte weerspieëling van die belastingpligtige se werklike inkomste gee. Hy voer dan ook aan dat die rede wat die praktyk om die belasbare inkomste van 'n bedryf deur middel van 'n kommersiële wins en verlies rekening te raam, ten grondslag lê, die feit is dat dit onprakties is om dit op enige ander manier vas te stel en ook in die feit dat vir belastingdoeleindes kommersiële beginsels aanvaar word.<sup>196</sup> Dit wil dus voorkom asof regter Wunsh aanvoer dat

---

difference between the concept of income and that of profit which is significant for the purpose of answering questions arising under the Act, as Walsh J pointed out in *J Rowe & Son Pty Ltd v FC of T* at 129; 433." En op 253 uit dieselfde saak: "That principle is confined to cases where the taxpayer carries on a continuing business as trader or manufacturer. In such a case the true income of the taxpayer in the later year cannot be determined unless the exchange-loss or gain made in that year is deducted from or added to the income otherwise assessed."

<sup>193.</sup> *International Nickel Australia Ltd v FCT* (1977) 7 ATR 739 (High Court of Australia)

<sup>194.</sup> *ITC 1634 60 SATC 235* op 253: "I quote from the judgment of Mason J in the same case because of the submission by the appellant in this case that we are concerned with gross income and permissible deductions and not profits. This is what he said: 'Secondly, the appellant placed great emphasis on the scheme of taxation provided for by the Income Tax Assessment Act 1915 and other schemes of taxation such as the United Kingdom Income Tax Acts which levy taxation on the profits of a business and the different approach taken in the Income Tax Assessment Act 1936 which, it was pointed out, calls for receipts to be identified as assessable income before any consequential figure for taxable income can be ascertained after allowable deductions have been subtracted from the assessable income, with the result that a receipt must be identified as assessable income before it can be reflected in the taxable income. The existence of this distinction may be acknowledged without, in my opinion, doing any injury to the respondent's case. The question remains one of determining whether the amount in question is income within s 25(1) of the present Act."

<sup>195.</sup> *C of T (SA) v Executor Trustee and Agency Company of South Australia Ltd* (1938) 1 AITR 416; 63 CLR 108

<sup>196.</sup> *ITC 1634 60 SATC 235* op 254 waar r Wunsh vir r Mason in *International Nickel Australia Ltd v FCT* (1977) 7 ATR 739 aanhaal: "The approach taken in the *Texas, Armco and Caltex* cases conforms to the principle enunciated in *C of T(SA) v Executor Trustee and Agency Company of South Australia Ltd* (*Carden's case*) (1938) 1 AITR 416; 63 CLR 108 where Dixon J said (at 442; 15-155): 'Unless in the Statute itself some definite direction is discoverable, I think that the admissibility of the method which in fact has been pursued must depend upon its actual appropriateness. In other words, the inquiry should be whether in the circumstances of the case it is calculated to give a substantially correct reflex of the taxpayer's true income ... speaking generally, in the assessment of income the object is to discover what gains have during the period of account come home to the taxpayer in a realized or immediately realizable form.' And his Honour continued: 'The reasons which underlie the practice of estimating for taxation purposes the income from

hierdie benadering ook in die Suid-Afrikaanse konteks van toepassing is. Hierdie klaarblyklike bevinding kan egter na die skrywer se mening gekritiseer word dat die Suid-Afrikaanse bepaling nie die begrip *inkomste* gebruik soos die geval is by die Australiese bepaling nie. Die uitspraak van regter Mason is duidelik gemaak teen die agtergrond van die uitleg van die betrokke bepaling wat vereis dat *inkomste* bepaal moet word. Aan die ander kant is die benadering wat regter Wunsh voorhou na die mening van die skrywer inderdaad 'n sinvolle benadering wat meer gereedelik tot realistiese resultate by die uitleg van die bruto inkomste-omskrywing behoort te lei.

### 5.1.3.3 Alternatiewe uitleg

In afdeling 4.2 van hoofstuk 2 is daar geargumenteer dat die frase *totale bedrag ontvang of toegeval anders as ontvangste en toevallings van 'n kapitale aard* (soos in die bruto inkomste-omskrywing in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet gebruik word) dieselfde betekenis as die begrip *inkomste* het.

Die Australiese wetgewing belas in wese *inkomste* wat deur 'n belastingpligtige *verkry* is.<sup>197</sup>

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat, ingevolge hierdie uitleg van die bruto inkomste-omskrywing in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet, daar geen wesenlike verskil tussen die omskrywing van bruto inkomste in die Suid-Afrikaanse en Australiese inkomstebelastingreg is nie. Die enigste vraag wat ontstaan, is in watter mate die gebruik van die begrip *verkry* ("derived") die Australiese bepaling van die Suid-Afrikaanse bepaling onderskei. Daar is vroeër reeds aangevoer dat die eienskap van die begrip *inkomste*, naamlik dat dit verdien moet wees, self die tydsberekening van die erkenning daarvan reël. Daar is egter ook uitgewys dat die Australiese howe in sommige gevalle die begrip *verkry* afsonderlik van die begrip *inkomste* gaan uitlê het.<sup>198</sup> In laasgenoemde benadering is die betekenis van die begrip *verkry* semanties ontleed en is daar nie altyd na die gewone beginsels van verdienste (in die rekeningkundige konteks) verwys nie. Argumenteerbaar sal die tydsberekening van die erkenning van *inkomste* in die Suid-Afrikaanse konteks die suiwer toepassing van die beginsels van verdienste navolg, aangesien die begrip *verkry* nie gebruik is nie. Daar is egter in Australië ook in sommige gevalle na hierdie suiwer beginsels verwys.

---

trade or manufacture by means of a commercial profit and loss account consist in the impracticability of computing income in any other way and in the adoption for fiscal purposes of recognized commercial principles.' (at 751 line 33 to 752 line 18)."

<sup>197.</sup> Verwys na afdeling 2.2.3 van hierdie hoofstuk.

<sup>198.</sup> Verwys na afdeling 3.3.3.1 van hierdie hoofstuk.

### 5.1.4 Toepaslikheid van rekeningkundige beginsels

#### 5.1.4.1 Algemeen aanvaarde betekenis

Rekeningkundige beginsels speel 'n rol in Australië by die vasstelling van die tydstip waarop 'n bedrag as belasbaar beskou sal word. Die toepaslikheid van laasgenoemde in die Suid-Afrikaanse konteks moet egter versigtig benader word weens die verskil in benadering in dié twee lande vir die vasstelling van die tydstip van belasbaarheid.

'n Verwysing na Australiese gesag blyk egter toepaslik te wees in gevalle waar die toevalling van 'n bedrag in die Suid-Afrikaanse konteks voor die ontvangste daarvan plaasvind. Daar moet dan egter slegs na gesag verwys word waar die Australiese belastingpligtige op die toevallingsbasis belas is. Soos dit uit hierdie hoofstuk geblyk het, is rekeningkundige beginsels wel relevant om die tydstip van belasbaarheid te bepaal, maar dit is nie noodwendig deurslaggewend nie. Die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels op 'n betrokke geval sal van die feite van die betrokke omstandighede afhang. In die Suid-Afrikaanse konteks is daar nie na rekeningkundige beginsels verwys om die begrip *toegeval* uit te lê nie. Die Australiese gesag dien egter as 'n aanduiding dat 'n verwysing na rekeningkundige beginsels ook in bepaalde omstandighede in die Suid-Afrikaanse konteks toepaslik mag wees.

Die heffingsbepalings in die Australiese en Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing sluit beide nie kapitaalwinste in nie. In hierdie verband blyk 'n verwysing na Australiese gesag dus toepaslik te wees. Die rol wat rekeningkundige beginsels egter in die Australiese inkomstebelastingreg in hierdie verband gespeel het, blyk egter beperk te wees.

In die Australiese inkomstebelastingreg moet 'n bedrag aan die gewone betekenis van die begrip *inkomste* voldoen om belasbaar te wees. Hierdie is nie 'n toets wat algemeen aanvaar word in die Suid-Afrikaanse konteks van toepassing te wees nie. Tog is daar aangedui dat 'n uitspraak in die Spesiale Hof in hierdie rigting geneig het. Hierdie benadering is in wese die alternatiewe benadering wat hieronder afsonderlik bespreek word. Indien laasgenoemde benadering aanvaar word, sal rekeningkundige beginsels 'n groter rol speel in die uitleg van die bruto inkomste-oms krywing (soos dit die geval in die Australiese inkomstebelastingreg is).

Dit is duidelik dat by die vasstelling van *bruto inkomste* (soos omskryf) in die Suid-Afrikaanse konteks, 'n verwysing na Australiese gesag wat handel oor die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels, slegs in beperkte gevalle toepaslik sal wees.

#### 5.1.4.2 Alternatiewe betekenis

##### 5.1.4.2.1 Inleiding

Aangesien 'n uitleg van die begrip *bruto inkomste*, soos in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet omskryf is, bedoelende *inkomste*, wesenlik met die Australiese omskrywing van aanslag-inkomste ooreenstem, sal die Australiese beginsels rakende die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels by die bepaling van inkomste ook in Suid-Afrika kan toepassing vind.



Die gevolgtrekking wat dus gemaak kan word, is dat die begrip *ontvangste of toevalling* argumenteerbaar nie die Suid-Afrikaanse omskrywing van *bruto inkomste* van die Australiese begrip van *inkomste* behoort te onderskei nie. 'n Verwysing na rekeningkundige beginsels om vas te stel of 'n bedrag *inkomste* uitmaak, sal dus toepaslik wees. Soos in hierdie hoofstuk bespreek, sal die toepaslikheid van 'n verwysing na rekeningkundige beginsels van die betrokke omstandighede afhang. Rekeningkundige beginsels op sigself sal nie deurslaggewend wees nie en moet altyd in die konteks van die betrokke omstandighede oorweeg word.

Indien die argument aanvaar word dat die Suid-Afrikaanse en Australiese heffingsbepalings in wese ooreenstem, is dit interessant om op die volgende gevalle te let waar die Australiese inkomstebelastingreg anders toegepas word as in Suid-Afrika:

- i) Die toepassing van die kontant- en toevallingsbasis;
- ii) Die toepassing van die winsbenadering.

#### 5.1.4.2.2 Toepassing van die kontant- en toevallingsbasis

Daar is reeds in hoofstuk 2 na die moontlikheid verwys dat die wetgewer met 'n verwysing na *ontvang deur of toegeval* geïmpliseer het dat die kontant- en toevallingsbasis beide erken word en soos toepaslik aangewend moet word.<sup>199</sup>

Rekeningkundige beginsels behoort dan op dieselfde wyse van toepassing te wees om die toepaslike metode te kies as wat in die Australiese konteks die geval is.

Soos hierbo uitgewys is, mag die Suid-Afrikaanse konteks moontlik van die Australiese konteks onderskei word wat die gebruik van die begrip *verkry* betref. Die Australiese howe het hierdie begrip gaan uitlê om die stadium waarop 'n bedrag belasbaar word, vas te stel. In die uitleg van hierdie begrip het rekeningkundige beginsels nie altyd 'n deurslaggewende rol gespeel nie. In die Suid-Afrikaanse konteks sal die gewone beginsels van verdienste of verkryging van *inkomste* argumenteerbaar deurslaggewend wees om die tydstip van belasbaarheid te bepaal, aangesien die begrip *verkry* nie gebruik word nie. Die belangrikheid van die woorde *ontvang deur of toegeval* aan in hierdie konteks is in hoofstuk 2 bespreek.<sup>200</sup> Dit is ook geargumenteer dat hierdie begrip kan aandui dat die verdienstereëls van rekeningkunde toepaslik is om die tydstip van belasbaarheid te bepaal, aangesien hierdie begrip ook in die bepaling van die erkenning van inkomste belangrik is. Indien die alternatiewe uitleg van die bruto inkomste-omskrywing aanvaar word, is dit dus argumenteerbaar dat rekeningkundige beginsels selfs 'n groter rol in die uitleg van die betrokke bepaling kan speel as wat die geval in Australië is. Die gesag in Australië wat oor die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels gehandel het, behoort gevolglik ingevolge hierdie uitleg in Suid-Afrika toepaslik te wees.

Soos in die vorige afdeling bespreek is, wil dit voorkom asof daar wel ten minste een geval is

<sup>199</sup>. Verwys na afdeling 4.3.3.3.3 van hoofstuk 2.

<sup>200</sup>. Verwys na afdeling 4.3.3.3.3 van hoofstuk 2.

waar die hof die moontlikheid voorsien het dat die bruto inkomste-oms krywing uitgelê moet word om in die breë *inkomste* te belas.<sup>201</sup>

### 5.1.4.2.3 Winsbenadering

In hoofstuk 2 is dit bespreek dat Broomberg aanvoer dat die Suid-Afrikaanse howe in sekere gevalle wel die winsbenadering toegepas het.<sup>202</sup> 'n Goeie voorbeeld is die geval waar 'n bate aanvanklik as 'n kapitaalbate gehou is en geen aftrekking dus vir die koste daarvan ingevolge artikel 11(a) toegestaan word nie. In 'n latere jaar verander die belastingpligtige dan sy bedoeling met die bate en vervreem dit as 'n inkomstebate. Ingevolge bestaande reg sal die volle opbrengs belasbaar wees. Daar is egter geen meganisme vir die toestaan van 'n aftrekking nie. In die Australiese belastingreg is hierdie een van die gevalle waar dit bevind is dat die winsbenadering sal geld, en slegs die wins wat uit die verkoop van die bate gemaak is as *inkomste* sal kwalifiseer en dus belas sal word.

By die toepassing van die winsbenadering is rekeningkundige beginsels baie belangrik om die tydstop van die erkenning van die betrokke wins of verlies te bepaal.

Die skrywer is van mening dat dit 'n sinvolle benadering is en geregverdig kan word indien die bruto inkomste-oms krywing uitgelê word as dat dit *inkomste* in die gewone betekenis omvat.<sup>203</sup> As sodanig sal hierdie benadering dus in Suid-Afrika gevolg kan word. Dit is ook in hierdie verband interessant om van 'n beslissing van regter Wunsh kennis te neem. Hy het na Australiese gesag verwys om 'n argument dat die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg nie winste behandel nie, maar bloot ontvangste en uitvloeie, aan te spreek.<sup>204</sup> Die gesag het 'n benadering ondersteun wat die werklike inkomste van die betrokke belastingpligtige weergee. In die Australiese konteks word die winsbenadering in gevalle toegepas waar die bruto ontvangste nie 'n inkomstekarakter het nie, maar die netto inkomste-bedrag wel 'n inkomstekarakter het. Die argument is dus dat, aangesien die begrip inkomste beide bruto ontvangste as netto winste kan omvat, die winsbenadering gevolg moet word waar dit die werklike inkomste van die betrokke belastingpligtige weergee.

## 5.2 Aftrekkings

### 5.2.1 Inleiding

In die algemeen wil dit voorkom asof rekeningkundige beginsels 'n groter rol by die vasstelling van aftrekbare onkoste as by die vasstelling van belasbare invloeie in die Australiese inkomstebelastingreg gespeel het.

Hierdie afdeling sal eerstens die omskrywing van die betrokke algemene aftrekkingsformules in die Suid-Afrikaanse en Australiese inkomstebelastingreg bespreek en dan voortgaan om

<sup>201</sup> Verwys na afdeling 5.1.3.2 van hierdie hoofstuk.

<sup>202</sup> Verwys na afdeling 4.4 van hoofstuk 2.

<sup>203</sup> Soos in afdeling 4 van hoofstuk 2 bespreek word.

<sup>204</sup> Verwys na afdeling 5.1.3.2 van hierdie hoofstuk.

die bepaling te vergelyk. Na die bepaling vergelyk is, sal 'n gevolgtrekking oor die toepaslikheid van Australiese hofbeslissings by die uitleg van die Suid-Afrikaanse algemene aftrekkingsformule en dan meer spesifiek rakende die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels by so 'n genoemde uitleg gemaak word.

### 5.2.2 Omskrywing van aftrekkingsbepalings

Die Suid-Afrikaanse algemene aftrekkingsformule<sup>205</sup> en dié van die Australiese wetgewing<sup>206</sup> is wesenlik dieselfde. Die Suid-Afrikaanse wetgewing verwys onder andere na onkoste en verliese wat werklik aangegaan is ("expenditure and losses actually incurred ..."), terwyl die Australiese wetgewing verwys na "losses and outgoings ... incurred ...". Die verdere vereistes in beide die wetgewing is ook versoenbaar, maar is nie belangrik vir hierdie studie nie.

### 5.2.3 Vergelyking van heffingsbepalings

#### 5.2.3.1 Inleiding

In hierdie afdeling sal die bewoording van die algemene aftrekkingsformules in Suid-Afrika en Australië eerstens vergelyk word. Daarna sal 'n aantal Suid-Afrikaanse hofbeslissings ontleed word wat na Australiese gesag by die uitleg van artikel 11(a) van die Inkomstebelastingwet verwys het.

#### 5.2.3.2 Bewoording

'n Verskil tussen die betrokke Suid-Afrikaanse en Australiese wetgewing is dat die Suid-Afrikaanse bepaling van die begrip "expenditure" gebruik maak, terwyl die Australiese wetgewing van "outgoings" gebruik maak. Die begrippe "expenditure" and "outgoings" is sinonieme en dit kan waarskynlik met veiligheid gesê word dat daar dus in hierdie verband geen wesenlike verskil bestaan nie.

'n Verdere verskil is die gebruik van die woord "actually" in die frase "actually incurred" in die Suid-Afrikaanse wetgewing, terwyl die Australiese wetgewing bloot verwys na "incurred". Alhoewel daar in laer howe geargumenteer is dat die begrip "actually" niks tot die gewone betekenis van die begrip "incurred" bygedra het nie, het die appèlhof hierdie argument verwerp.<sup>207</sup> Daar is bevind dat die begrip "actually" beteken "in act or fact; really".<sup>208</sup> Dit is

<sup>205.</sup> Artikel 11(a) van die Inkomstebelastingwet.

<sup>206.</sup> Artikel 51(1) van die ITAA 1936 en artikel 8-1 van die ITAA 1997.

<sup>207.</sup> *CIR v Golden Dumps (Pty) Ltd* 55 SATC 198 op 204: "In case *ITC 1117* decided in the Rhodesia Special Court (1968) 30 SATC 130) Mr J B Macaulay QC, President, said at 131 that he did not regard the presence of the qualifying word 'actually' in s 11(a) of the South African Income Tax Act as adding anything to the plain and ordinary meaning of 'incurred', observing that 'expenditure is either incurred or it is not incurred and if no legal liability for it arises it is not 'incurred'. This dictum was adopted in the judgment of the Full Court of the Transvaal Provincial Division in *CIR v Edgars Stores Ltd* (1986) 48 SATC 89 at 94." Op 205: "It cannot be suggested that in s 11(a) the Legislature used the word 'actually' through inadvertence or error. The phrase

egter nie duidelik uit die genoemde saak in watter mate die begrip "actually" gevolglik die begrip "incurred" kwalifiseer nie. Dit wil egter wel voorkom asof aangevoer word dat "actually incurred" in graad van "incurred" verskil. In watter mate is egter nie duidelik nie. 'n Uitspraak is ook in die genoemde appèlhofspraak aangehaal om aan te dui dat die begrip "actually" egter nie die begrip "incurred" in so 'n mate kwalifiseer dat dit beteken dat dit in kontant gerealiseer moet wees nie. "Actually incurred" beteken bloot 'n onkoste of verlies wat 'n vasgestelde of bevestigde onkoste of verlies is.<sup>209</sup> 'n Australiese beslissing is ook aangehaal waar die toets ook "actually incurred" was, maar die regter bloot die begrip "incurred" bespreek het.<sup>210</sup> Wanneer die hof dan sy finale beslissing bereik, word die Australiese beslissing toegepas.<sup>211</sup> Na die skrywer se mening is dit gevolglik geensins duidelik in watter mate die begrippe "actually incurred" en "incurred" in betekenis verskil nie. Die skrywer is egter van mening dat die twee begrippe se betekenis in die meeste praktiese gevalle waarskynlik sal ooreenstem.

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat die onderskeid tussen die betrokke Suid-Afrikaanse en Australiese bepalings nie wesenlik is nie,<sup>212</sup> maar dat daar tog kennis geneem moet word van die verskil in bewoording en sorg moet gedra word waar dit moontlik tot 'n ander uitleg in 'n betrokke geval kan lei.

---

'actually incurred' is used repeatedly in successive Income Tax Acts since Union, and occurs in several other paragraphs of s 11 (see, for example, paras (b), (bA), (d), (gB) and (gC). The phrase is used frequently in Australian tax statutes, including s 28(1) of the New South Wales Act of 1895 (59 Victoria C 15), which was used as the model by the officials responsible for the drafting of the first Union Income Tax Act 1914. (See Ingram *The Law of Income Tax in South Africa* at 2 and 278 ad s 11(2)(a) of the Income Tax Act 40 of 1925.)"

- <sup>208.</sup> *CIR v Golden Dumps (Pty) Ltd* 55 SATC 198 op 205: "According to the Shorter Oxford English Dictionary, the adverb 'actually' means 'in act or fact; really'."
- <sup>209.</sup> *CIR v Golden Dumps (Pty) Ltd* 55 SATC 198 op 205: "Ingram referred at 102 to a passage in an unreported judgment of Watermeyer, when President of the Special Court for Income Tax Appeals (Cape) in Jacobsohn's case (circa 1923): 'The phrase 'actually incurred' here in our opinion means no more than the loss must be an ascertained loss in the year of assessment: the word 'actually' does not push the meaning of "incurred" further so as to give it the sense 'realised in cash' as contended by the Commissioner.'"
- <sup>210.</sup> *CIR v Golden Dumps (Pty) Ltd* 55 SATC 198 op 205: "In a judgment in *New Zealand Flax Investments Ltd v Federal Commissioner of Taxation* (1938) 61 CLR 179 (High Court of Australia), Dixon J said at 207: 'To come within that provision [sc s 23(1)(a) of the Income Tax Assessment Act 1922-1934] there must be a loss or outgoing actually incurred. 'Incurred' does not mean only defrayed, discharged, or borne, but rather it includes encountered, run into or fallen upon. It is unsafe to attempt exhaustive definitions of a conception intended to have such a various or multifarious application. But it does not include a loss or expenditure which is no more than impending, threatened, or expected.'"
- <sup>211.</sup> *CIR v Golden Dumps (Pty) Ltd* 55 SATC 198 op 207: "Liability was then, to use the words of Sir Owen Dixon, no more than impending or threatened. The ultimate outcome would be known only upon the delivery of the Appellate Division's judgment, which lay four years in the future. In my view, therefore, the decision of the Special Court was clearly right."
- <sup>212.</sup> Verwys byvoorbeeld na *Joffe & Co Ltd v Commissioner for Inland Revenue* 13 SATC 354 1946 AD 157 waar die hof het bevind dat die Australiese hofsake toepaslik is aangesien die algemene aftrekkingsformule in beide gevalle wesenlik dieselfde is. Op 358: "That case is relevant to the question under consideration because the Australian statute is similar to ours ..."

### 5.2.3.3 Suid-Afrikaanse hofuitsprake

In *Commissioner of Taxes v 'A' Company*<sup>213</sup> het die hof bevind dat die algemene aftrekkingsbepalings in die Australiese reg vergelykbaar is met die Rhodesiese reg. Artikel 15(2)(a) van die Rhodesiese Inkomstebelastingwet is met artikel 51(1) van die ITAA 1936 vergelyk. Die regter bevind dat hierdie twee artikels wesenlik dieselfde bepaal en dat die Australiese sake gevolglik sterk ooreedende gesag vir die kwessie onder bespreking is.<sup>214</sup> Artikel 11(a) van die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet, die algemene aftrekkingsformule, is weer vergelykbaar met die genoemde Rhodesiese bepaling.<sup>215</sup>

Die hof het dan ook bevind, ná 'n verwysing na die Australiese hofsaak *Federal Commissioner of Taxation v James Flood Pty Ltd*,<sup>216</sup> dat die bepaling van "losses and outgoing incurred" eerder van die regswetenskap afhanklik is as van rekeningkundige beginsels en praktyk. Rekeningkundige beginsels en praktyk mag bystand verleen in die vasstelling van die werklike aard en omvang van die item, as 'n stap in die bepaling of daar aan die vereistes van artikel 51(1) voldoen word, maar dit kan nie die toets vervang nie.<sup>217</sup>

Daar is gevolglik beslis dat die betekenis van "incurred" oorweeg moet word en dat rekeningkundige voorsienings nie deurslaggewend is nie.

In ITC 1485<sup>218</sup> is weer bevind dat rente op 'n instrument oor die leeftyd daarvan aftrekbaar is eerder as by die uitreiking daarvan. Hierdie beslissing is bereik met verwysing na Australiese hofbeslissings.

Die belastingpligtige was 'n bank wat verhandelbare deposito-sertifikate ("Negotiable Certificates of Deposit" of "NCD") uitgereik het waarop rente betaal is. Die kwessie voor die

<sup>213.</sup> *Commissioner of Taxes v 'A' Company* 41 SATC 59, 1979 (2) SA 409 (RAD)

<sup>214.</sup> *Commissioner of Taxes v 'A' Company* 41 SATC 59 op 65: "Section 15 (2) (a) of our Act reads: '(2) The deductions allowed shall be - (a) expenditure and losses to the extent to which they are incurred for the purposes of trade or in the production of the income except to the extent to which they are expenditure or losses of a capital nature.' The equivalent Australian section, s 51(1), is substantially similar and reads: 'Losses and outgoing. (1) All losses and outgoing to the extent to which they are incurred in gaining or producing the assessable income, or are necessarily incurred in carrying on a business for the purpose of gaining or producing such income, shall be allowable deductions except to the extent to which they are losses or outgoing of capital, or of a capital, private or domestic nature, or are incurred in relation to the gaining or production of exempt income.' The Australian cases are therefore of strong persuasive authority in deciding this issue."

<sup>215.</sup> 1979 (28) The Taxpayer 233: "EDITORIAL NOTE: There is no difference between section 15(2)(a) of the Rhodesian Act and section 11(a) of the Republic Income Tax Act in regard to the points in issue. The case therefore is persuasive authority in the context of the Republic Act."

<sup>216.</sup> *Commissioner of Taxation v James Flood Pty Ltd* (1953) 88 CLR 493

<sup>217.</sup> *Commissioner of Taxation v James Flood Pty Ltd* (1953) 88 CLR 493 op 501: "But it is certainly true that it is not a matter depending upon 'proper commercial and accountancy practice rather than jurisprudence'. Commercial and accountancy practice may assist in ascertaining the true nature and incidence of the item as a step towards determining whether it answers the test laid down by s 51(1) but it cannot be substituted for the test."

<sup>218.</sup> ITC 1485 52 SATC 337

hof was of die volle rente oor die termyn van die NCD's (wat oor meer as een finansiële jaar gestrek het) in die eerste jaar aftrekbaar is waarin die instrument uitgereik is. Die vraag was of die volle rente-uitgawe ingevolge artikel 11(a) van die Inkomstebelastingwet aftrekbaar was.

Vir rekeningkundige doeleindes is slegs daardie gedeelte van die rente op die NCD's erken wat proporsioneel aan die betrokke finansiële jaar toegedeel kon word. Die regter het uitgewys dat die rekeningkundige rekords erkenning gee aan die feit dat rente op 'n dag-tot-dag-basis ooploop. Hy beslis egter dat die hof nie begaan is oor wat behoorlik is ingevolge die siening van 'n rekenmeester nie, maar bloot besorg is oor aftrekkings wat toelaatbaar is ingevolge die taalgebruik van die wetgewing.<sup>219</sup> Hy het egter verder gegaan en aangevoer dat daar na die rekeningkundige praktyk verwys kan word om die mate waarin 'n huidig bestaande kontraktuele aanspreeklikheid, wat in 'n toekomstige jaar vereffen sal word, as onkoste aangegaan in die jaar van aanslag erken moet word.<sup>220</sup> Om tot hierdie beslissing te kom het hy bloot verwys na die Australiese hofbeslissing *Australian Guarantee Corporation v Federal Commissioner of Taxation*<sup>221</sup> en nie enige gedetailleerde uiteensetting verskaf nie.<sup>222</sup>

In *The Taxpayer*,<sup>223</sup> het laasgenoemde beslissing onder skoot gekom. Die skrywer daar voer aan dat die benadering in die Australiese hofsake om te bepaal wanneer daar "assessable income" aan die een kant, en "outgoings incurred" aan die ander kant is, nie in ooreenstemming met die bepalings van ons Inkomstebelastingwet is nie. In ons reg is daar volgens die skrywer geen nodigheid of gronde om na rekeningkundige beginsels te verwys nie, behalwe wanneer die Inkomstebelastingwet spesifiek daarvoor voorsiening maak. Meyerowitz voer aan dat die rede hoekom daar nie na rekeningkundige beginsels verwys kan word nie, is omdat rekeningkundige praktyk op die paringsbeginsel gebaseer is en die inkomstebelastingwet op definisies: ontvangstes en toevallings gedurende die belastingjaar en toelaatbare aftrekkings aangegaan gedurende die belastingjaar.<sup>224</sup>

Na die skrywer se mening onderskei laasgenoemde nie die Suid-Afrikaanse wetgewing van

---

<sup>219.</sup> *ITC 1485 52 SATC 337 op 342*: "... a court is not concerned with what may be proper from an accountant's point of view but merely with deductions which are permissible according to the language ..."

<sup>220.</sup> *ITC 1485 52 SATC 337 op 343*: "It seems to me, however, that accounting practice can be resorted to to identify the extent to which a presently existing contractual liability to be discharged in another year should be treated as an expenditure incurred in the year of income".

<sup>221.</sup> *Australian Guarantee Corporation v Federal Commissioner of Taxation* 15 ATR (Australian Tax Reports) 53 op 65

<sup>222.</sup> Die genoemde Australiese beslissing is in afdeling 3.4.2.2 van hierdie hoofstuk bespreek.

<sup>223.</sup> Meyerowitz 1991 *Accounting Practice* op 181

<sup>224.</sup> Meyerowitz 1991 *Accounting Practice* op 181: "In our law there is no need, nor any ground, for resorting to accounting principles, except where the Act specifically does so in regard to determining the cost of trading stock. On the contrary, there are numerous instances where the Act parts company with accounting principles and practice and where the latter, if resorted to, constitutes a snare for the taxpayer. The reason for this is that accounting practice is based on the 'matching principle', whereas the Income Tax Act is based on definitions: receipts and accruals during the tax year and allowable deductions incurred during the tax year."

die Australiese wetgewing nie. Die Australiese wetgewing is ook op definisies gebaseer, en daar blyk die verwysing na rekeningkundige beginsels nie 'n probleem te wees nie. Die rekeningkundige beginsels se rol is juis om die genoemde definisies uit te lê waar die toepassing daarvan problematies is. Waar Meyerowitz wel korrek is, is dat die genoemde definisies gevolg moet word (en nie rekeningkundige beginsels nie) om die belasbare inkomste van 'n belastingpligtige te bepaal. Na die skrywer se mening is die rol van rekeningkunde egter te vind in die toepassing van daardie definisies. Die Australiese hofsake het niks meer as presies dit gedoen nie. Die belasbare inkomste is ook vasgestel met verwysing na die betrokke definisies vir aanslag-inkomste en toelaatbare aftrekkings. In die toepassing van hierdie definisies is daar egter na rekeningkundige beginsels verwys.

Meyerowitz verwys dan ook na die volgende stelling van appèlregter Centlivres in *Sub-Nigel Ltd v CIR*<sup>225</sup>: "at the outset it must be pointed out that the court is not concerned with deductions which may be considered proper from an accountant's point of view or from the point of view of the prudent trader, but merely with the deductions which are permissible according to the Act".

Daar kan nie met hierdie stelling fout gevind word nie, maar met respek gesê, verbied dit nie die verwysing na rekeningkundige beginsels soos daar in hierdie saak mee omgegaan is nie. Die rekeningkundige beginsels het nie 'n aftrekking "geskep" nie, maar bloot bygedra om die bepaling van die Inkomstebelastingwet wat die aftrekking toestaan, te help uitlê.<sup>226</sup>

Dit is nodig om kennis te neem dat twee latere Spesiale Hof-beslissings van die beslissing in *ITC 1485* afgewyk het.<sup>227</sup> In beide die beslissings is daar na die bogenoemde kritiek teen die beslissing in *The Taxpayer* verwys. Die sake het nie een spesifiek die verwysing na die Australiese beslissings gekritiseer nie.

In *Commissioner for Inland Revenue v Manganese Metal Company(Pty) Ltd*<sup>228</sup> het regter Wunsh verwys na Australiese hofsake. In hierdie verband verwys hy daarna dat die betrokke sake aansienlike gewig dra indien die oorsprong van ons inkomstebelastingwetgewing sowel as die breë ooreenstemming van die Australiese bepalinge en die ooreenstemmende artikel 11(a) van ons wetgewing in ag geneem word wanneer dit by die onderskeiding tussen kapitaal- en nie-kapitale onkoste kom.<sup>229</sup>

<sup>225</sup> *Sub Nigel v CIR* 1948 (4) SA 580 (A) op 588 (en ook aangehaal in *SIR v Eaton Hall (Pty) Ltd* 1975 (4) SA op 958)

<sup>226</sup> Verwys ook na afdeling 2.2.3 van hoofstuk 2.

<sup>227</sup> *ITC 1587* 57 SATC 97 en *ITC 1588* 57 SATC 148.

<sup>228</sup> *Commissioner for Inland Revenue v Manganese Metal Company (Pty) Ltd* 58 SATC 1

<sup>229</sup> *Commissioner for Inland Revenue v Manganese Metal Company (Pty) Ltd* 58 SATC 1 op 18: "The *Mt Isa Mines* judgements, in particular, carry considerable weight, bearing in mind the origin of our income tax legislation and the broad similarity of the principal contents of the Australian income tax legislation to the corresponding provisions in s 11(a) of the Act when it comes to distinguishing between capital and non-capital expenditure." Hy verwys in hierdie verband na *Nasionale Pers Beperk v Kommissaris van Binnelandse Inkomste* 1986(3) SA 549(A) op 565H-I 48 SATC 55 op 70: "Met betrekking tot die toelaatbaarheid van nie-kapitale aftrekkings van die belasbare inkomste van die belastingbetaler toon die

In ITC 1634<sup>230</sup> het regter Wunsh verwys na Australiese beslissings wat gehandel het oor gevalle waar 'n aftrekking in 'n betrokke jaar geëis is waarvan die uiteindelijke uitbetaling verskil het van die aanspreeklikheid wat as 'n aftrekking in 'n vroeëre jaar afgetrek is. Regter Wunsh noem dat die manier waarop die Australiese howe gevalle behandel het waar die bedrag van 'n uitgawe wat in 'n jaar van aanslag as 'n aftrekking toegelaat is in 'n latere jaar verander of uitgewis is, 'n sinvolle en realistiese benadering is.<sup>231</sup> Later beslis regter Wunsh ook dat 'n verwysing na die Australiese uitsprake ook nie onvanpas is wanneer artikel 11(a) van die Inkomstebelastingwet ter sprake is nie.<sup>232</sup>

Regter Wunsh verwys na 'n uittreksel van *Commonwealth Aluminium Corporation Ltd v FCT*<sup>233</sup> waarin bevind is dat daar in die geval van 'n onbetaalde aanspreeklikheid, wat in een jaar as 'n aftrekking teen 'n geskatte bedrag toegelaat is, en die skatting later verkeerd bewys word, by die betaling van die aanspreeklikheid by 'n onderskatting bloot 'n verdere aftrekking toegestaan kan word, of by 'n oorskating 'n bedrag by belasbare inkomste gevoeg kan word. Hy bevind dan dat hierdie prosedure sin maak en tot 'n regverdige en redelike hantering aanleiding gee. Hy is van mening dat hierdie beginsel deur die Australiese beslissings neergelê is na aanleiding van 'n wet waarvan die struktuur hoofsaaklik en in wese dieselfde as die Inkomstebelastingwet is.<sup>234</sup>

#### 5.2.4 Toepaslikheid van rekeningkundige beginsels

Dit wil voorkom asof die Australiese howe in die algemeen meer gewig aan rekeningkundige beginsels by die uitleg van inkomstebelastingwetgewing gee as die Suid-Afrikaanse howe.

Aangesien daar in hierdie afdeling bevind is dat die algemene aftrekkingsbepalings in die Suid-Afrikaanse en Australiese inkomstebelastingwetgewing in wese ooreenstem, kan die Australiese beslissings wat oor die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels by die uitleg van die algemene aftrekkingsbepalings handel, as ooreenstemmende gesag in Suid-Afrika dien.

Rekeningkundige beginsels sal dus nie beslissend wees in die uitleg van hierdie bepalinge

---

hoofinhoud van die Inkomstebelastingwetgewing van Australië 'n breë ooreenkoms met die desbetreffende bepalinge van art 11(a) van ons eie Wet." Die Naspers-saak is gesag vir 'n verwysing na Australiese beslissing ten opsigte van die begrip "werklik aangegaan" ook aangesien dit is waarmee hierdie saak spesifiek gehandel het.

<sup>230.</sup> ITC 1634 60 SATC 235

<sup>231.</sup> ITC 1634 60 SATC 235 op 248: "The way the Australian High Court and other Australian courts have dealt with the problem of changes in a later year in the amounts of liabilities previously deducted as expenditure in gaining assessable income is the, with respect, sensible and realistic approach of looking at a business enterprise conducted for profit as having a continuing existence and function."

<sup>232.</sup> ITC 1634 60 SATC 235 op 249: "The reasoning of Lane CJ is not rendered inappropriate to cases under the Act because s 51(1) of the Australian Act allows the deduction of 'losses and outgoings', whereas s 11(a) of the Act permits the deduction of expenditure and losses."

<sup>233.</sup> *Commonwealth Aluminium Corporation Ltd v FCT* (1977) 7 ATR 376 (Supreme Court of Victoria)

<sup>234.</sup> ITC 1634 60 SATC 235 op 250: "The principles laid down in the Australian cases, dealing with a statute the structure of which is essentially and in substance the same as ours, make sense and leads to a fair and reasonable treatment which must be in accordance with the intention of the Act."



---

nie, maar kan steeds toepaslik wees om die ware aard en trefwydte van 'n item te bepaal in die proses om vas te stel of dit aan die toets voldoen wat vir aftrekbaarheid in die inkomstebelastingwetgewing gestel word.

Rekeningkundige beginsels kan ook 'n rol speel om te bepaal watter gedeelte van 'n onkoste of verlies wat aangegaan is, behoorlik aan 'n betrokke jaar van aanslag toeskryfbaar is. Selfs hier is rekeningkundige beginsels egter nie noodwendig deurslaggewend nie. Dit is juis op hierdie beginsels wat in ITC 1485 staatgemaak is om tot die beslissing daar te kom.

Indien Suid-Afrikaanse howe die betrokke Australiese beslissings soos in hierdie hoofstuk aangespreek is, as ooreedende gesag gaan navolg, kan 'n mens verwag dat hulle in 'n groter mate op rekeningkundige beginsels kan begin steun as wat tans die geval blyk te wees. Dit is egter duidelik dat rekeningkundige beginsels ook in die Australiese inkomstebelastingreg 'n beperkte toepassing het en gevolglik sal 'n navolging van hierdie beslissings nie daartoe lei dat rekeningkundige beginsels deurslaggewend sal word in die uitleg van die algemene aftrekkingsbepalings in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing nie.

## HOOFSTUK 4

### DIE ROL VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS IN DIE VERENIGDE KONINKRYK SE INKOMSTEBELASTINGREG

---

1	INLEIDING.....	151
2	DIE VK-BELASTINGSTELSEL.....	151
	2.1 Inleiding.....	151
	2.2 Agtergrond.....	151
	2.3 Wetgewing.....	153
	2.3.1 Inleiding.....	153
	2.3.2 Inkomstebelasting.....	153
	2.3.3 Korporatiewe belasting.....	154
	2.3.4 Samevatting.....	155
3	DIE ROL VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS EN PRAKTYK IN DIE VASSTELLING VAN BELASBARE INKOMSTE.....	156
	3.1 Inleiding.....	156
	3.2 Betekenis van "profits or gains".....	157
	3.3 Die proses vir die vasstelling van "profits or gains".....	160
	3.3.1 Inleiding.....	160
	3.3.2 Vasstelling van "profits or gains" ingevolge gewone rekeningkundige beginsels.....	161
	3.3.2.1 Inleiding.....	161
	3.3.2.2 Die vasstelling van die toepaslike rekeningkundige beginsels.....	162
	3.3.2.3 Aanpassing ten opsigte van gevestigde regskonsepte.....	166
	3.3.2.3.1 Kapitaal versus Inkomste.....	166
	3.3.2.3.2 Ander gevestigde regskonsepte.....	168
	3.3.2.4 Tydsberekening.....	171
	3.3.2.4.1 Inleiding.....	171
	3.3.2.4.2 Ontvangste.....	171
	3.3.2.4.3 Onkoste.....	171
	3.3.2.4.4 Gevolgtrekking.....	175
	3.3.3 Statutêre aanpassings.....	176
4	TOEPASLIKHEID OP SUID-AFRIKAANSE INKOMSTEBELASTINGREG.....	176
	4.1 Inleiding.....	176
	4.2 Omskrywing van heffingsbepalings.....	176
	4.3 Vergelyking van heffingsbepaling.....	177
	4.3.1 Inleiding.....	177
	4.3.2 Algemeen aanvaarde betekenis.....	177
	4.3.3 Alternatiewe uitleg.....	178

4.4 Vergelyking van die breë benaderings in Suid-Afrika, Australië en die Verenigde Koninkryk .....	178
-----------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

## 1 INLEIDING

In hierdie hoofstuk gaan die Verenigde Koninkryk se inkomstebelastingstelsel ondersoek word as 'n voorbeeld van 'n stelsel wat van die winsteorie gebruik maak.

Hierdie hoofstuk sal eerstens 'n kort oorsig van die VK-belastingstelsel gee, dan voortgaan om die rol van rekeningkundige beginsels in die stelsel te ondersoek, en laastens sal ondersoek word of enige van die beginsels op die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg toepassing kan vind.

## 2 DIE VK-BELASTINGSTELSEL

### 2.1 Inleiding

Hierdie afdeling gaan in die eerste plek die agtergrond tot die VK-inkomstebelastingstelsel skets en daarna die heffingsbepalings in die inkomstebelastingwetgewing ondersoek. 'n Ondersoek van die heffingsbepalings is belangrik om die toepaslikheid van die inkomstebelastingbeginsels van die VK op die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg te kan beoordeel. Laasgenoemde vergelyking sal aan die einde van hierdie hoofstuk getref word.

### 2.2 Agtergrond

Die VK-belastingstelsel bestaan hoofsaaklik uit die volgende breë kategorieë belastings:<sup>1</sup>

- i) belastings op inkomste;
- ii) belastings op kapitaal en
- iii) doeane- en aksynsheffings.

Die belastings op inkomste sluit inkomstebelasting ("income tax") en korporatiewe belasting ("corporation tax") in.<sup>2</sup> Die belastings op kapitaal sluit weer onder andere kapitaalwinstbelasting ("capital gains tax") en korporatiewe belasting ("corporation tax") in.<sup>3</sup>

In die breë betaal individue, wat in die VK woonagtig is, inkomstebelasting ("income tax") op hulle *inkomste* en kapitaalwinstbelasting ("capital gains tax") op hulle *kapitale winste*. Maatskappye wat in die VK gesetel is, daarenteen, betaal korporatiewe belasting

<sup>1</sup> Steward *Smith's Taxation* 4: "The UK taxation system basically consists of (a) taxes on income and profits, (b) taxes on capital, and (c) customs and excise duties."

<sup>2</sup> Steward *Smith's Taxation* met verwysing na belastings op inkomste op 4 paragraaf 1.1: "These comprise income tax and corporation tax. Income tax is payable by individuals on their income ... Corporation tax is payable on profits made by corporate bodies, of which limited companies are the most numerous."

<sup>3</sup> Steward *Smith's Taxation* met verwysing na belastings op kapitaal op 4 paragraaf 1.2: "These include capital gains tax ... Capital gains tax is based on the difference between the cost and the sale price or disposal value of assets. It is payable, subject to many exemptions, at income tax rates by individuals and at corporation tax rates by companies."

("corporation tax") op al hulle winste (inkomste sowel as kapitale winste).<sup>4</sup>

Hierdie studie handel slegs oor die genoemde belastings op inkomste, met ander woorde, inkomstebelasting en die toepaslike gedeelte van korporatiewe belasting. Die kern van die wetgewing wat handel oor belastings op inkomste, kan gevind word in 'n gekonsolideerde wet genaamd die "Income and Corporation Taxes Act 1988".<sup>5</sup>

Die VK maak gebruik van 'n stelsel van skedules ("schedular system") vir die bepaling van inkomstebelasting. Ingevolge hierdie stelsel word inkomste volgens die bronne waaruit dit verdien word, geklassifiseer, en elke klas inkomste word dan volgens 'n vasgestelde stel reëls belas.<sup>6</sup>

In die eerste plek word inkomste in hoofafdelings of skedules ("schedules") verdeel. Tweedens kan die inkomste van elke skedule weer onderverdeel word in 'n aantal klasse ("cases"). Alhoewel die inkomste vir doeleindes van die hef van inkomstebelasting dus vasgestel word deur na verskillende reëls te verwys, afhangende van die bron daarvan, bly inkomstebelasting een belasting.<sup>7</sup> Die inkomste, soos volgens die reëls van die "schedules" en "cases" bepaal, word dan saamgevoeg en inkomstebelasting word op die totaal bereken.

Met die instelling van korporatiewe belasting in 1965 is die inkomstebelastingbeginsels, insluitende die skedulêre stelsel, vir die berekening van die inkomste van die maatskappy aangeneem. Weer eens word die inkomste, soos volgens die reëls van die "schedules" en "cases" bepaal, saamgevoeg om die bedrag te bepaal waarop die korporatiewe belasting bereken word.<sup>8</sup>

Dit is dus duidelik dat beide individue en maatskappye die skedulêre stelsel gebruik om die inkomste te bepaal waarop inkomstebelasting en korporatiewe belasting (gedeeltelik) onderskeidelik bereken word.

Hierdie studie sal slegs die bepalinge van *Case I* en *II* van *Schedule D* ondersoek. *Schedule D* behandel onder andere die winste van sakeondernemings. Die skedule is in ses kategorieë, sogenaamde *cases*, opgedeel. *Case I* handel oor winste (na aftrekbare uitgawes) van 'n bedryf of onderneming. *Case II* handel weer oor winste (na aftrekbare uitgawes) van professies en beroepe, soos byvoorbeeld dokters, prokureurs en

<sup>4</sup> Simon ea *Simon's Taxes* paragraaf A1.101. *Tiley Revenue Law* 128: "TA 1988, s.1 makes it clear that income tax is paid by *individuals* at certain rates.", op 607: "CGT is paid by individuals ..." en op 757: "Companies resident in the UK are subject to corporation tax on their profits; the term 'profits' includes both income and capital gains."

<sup>5</sup> Verder in hierdie studie sal daar bloot na hierdie wet as "TA 1988" verwys word. Verwys na PricewaterhouseCoopers 1999 *Doing Business Guide* hoofstuk 13 op 2: "The core of the legislation relating to taxes on income is to be found in a consolidated act, the Income and Corporation Taxes Act 1988."

<sup>6</sup> *Tiley Revenue Law* 129: "The UK has a Schedular system of income tax." en op 130: "...each Schedule has its own rules for computation of income."

<sup>7</sup> Simon ea *Simon's Taxes* paragraaf A1.121. *Tiley Revenue Law* 130: "Income tax is one tax."

<sup>8</sup> *Tiley Revenue Law* 814: "The amount of income is computed according to income tax principles, except where statute otherwise provides. ... It follows that income is computed under the Schedules and Cases applicable to income tax."

rekenmeesters. Die rede waarom hierdie studie slegs met *Schedule D* en dan meer spesifiek slegs oor *Case I* en *II* handel, is omdat hierdie klasse die winsteorie gebruik om belasbare inkomste te bepaal.<sup>9</sup>

## 2.3 Wetgewing

### 2.3.1 Inleiding

Uit bogenoemde bespreking van die agtergrond van die VK-belastingstelsel is dit duidelik dat daar 'n onderskeid gemaak word tussen inkomstebelasting en korporatiewe belasting. Die bepalinge in die TA 1988 van beide belastinge sal ondersoek word en 'n gevolgtrekking rakende ooreenkomste sal dan gemaak word.

### 2.3.2 Inkomstebelasting

Die heffingsbepaling in die TA 1988 is artikel 1.

Artikel 1(1) van die TA 1988 bepaal dat inkomstebelasting op alle eiendom, winste of aanwinste gehef sal word wat in *Schedules A* tot *F* omskryf of omvat is.<sup>10</sup>

Artikel 18 handel oor die inkomste wat onder *Schedule D* belas word. Die aanhef van die artikel bepaal dat belasting op die *jaarlikse winste of aanwinste* ("the annual profits or gains") wat by gespesifiseerde persone ontstaan, of aan hulle toeval ("arising or accruing to"), gehef sal word.<sup>11</sup>

Artikel 18(2) en 18(3) handel oor die verskillende klasse ("cases") wat onder die skedule val.

Artikel 18(5) bepaal dat deel IV van die TA 1988 verdere bepalinge rakende *Schedule D* bevat.<sup>12</sup>

Artikel 60 (wat in deel IV van die TA 1988 vervat word) handel oor die basis van aanslag vir *Schedule D Case I* en *Case II* inkomste. Artikel 60(1) bepaal dan dat inkomstebelasting onder *Case I* en *II* van *Schedule D* op die *volle bedrag van die winste of aanwinste* ("the full amount of the profits and gains") vir die jaar wat die jaar van aanslag voorafgaan, gehef sal word.<sup>13</sup>

<sup>9</sup>. Soos later in hierdie hoofstuk sal blyk, vorm "profits and gains" die basis vir die vasstelling van die inkomstebelasting wat ten opsigte van hierdie klasse betaalbaar is. In Broomberg 1972 SALJ 183 word die winteorie as volg omskryf: "The profits theory, ... , has as its base 'income', which is a net concept, being the profit or gain."

<sup>10</sup>. TA 1988 artikel 1(1): "Income tax shall be charged in accordance with the provisions of the Income Tax Acts in respect of all property, profits or gains respectively described or comprised in the Schedules, A, B, C, D, E and F, set out in sections 15 to 20 or which in accordance with the Income Tax Acts are to be brought into charge to tax under any of those Schedules or otherwise."

<sup>11</sup>. TA 1988 artikel 18: "Tax under this Schedule shall be charged in respect of— (a) the annual profits or gains arising or accruing ... " (onderstreping bygevoeg)

<sup>12</sup>. TA 1988 artikel 18(5): "Part IV contains further provisions relating to the charge to tax under Schedule D."

<sup>13</sup>. TA 1988 artikel 60(1): "Subject to the provisions of this section and sections 61 to 63, income tax shall be charged under Cases I and II of Schedule D on the full amount of the profits or gains of the year preceding

### 2.3.3 Korporatiewe belasting

Artikel 6 van die TA 1988 handel oor die heffing van korporatiewe belasting. Artikel 6(1) bepaal dat korporatiewe belasting op die *winste* ("profits") van maatskappye gehef word.<sup>14</sup> Winste ("profits") word in artikel 6(4) omskryf as *inkomste* ("income") en *belasbare aanwinste* ("chargeable gains" wat na belasbare kapitaalwinste verwys).<sup>15</sup> Artikel 6(2) en 6(3) bepaal dan dat 'n maatskappy nie onderworpe sal wees aan onderskeidelik inkomstebelasting en kapitaalwinstbelasting nie. Laasgenoemde twee artikels is noodsaaklik om te verhoed dat 'n maatskappy op dieselfde inkomste beide inkomstebelasting en korporatiewe belasting of beide kapitaalwinstbelasting en korporatiewe belasting betaal.

Artikel 9 handel oor die betekenis van *inkomste* vir doeleindes van korporatiewe belasting. In die algemeen bepaal dit dat inkomste vir doeleindes van korporatiewe belasting ingevolge inkomstebelastingbeginsels bepaal sal word, soos deur die inkomstebelastingreg en -praktyk vasgestel word.<sup>16</sup> Artikel 9(3) bevestig dat inkomste vir korporatiewe belastingdoeleindes dus ingevolge die betrokke *Schedules* en *Cases* wat vir inkomstebelasting geld, bepaal moet word. Al die klasse inkomste tesame met belasbare aanwinste ("chargeable gains" of kapitaalwinste) vorm dan die totale wins waarop die korporatiewe belasting bereken word.<sup>17</sup>

---

the year of assessment." (onderstreping bygevoeg)

14. TA 1988 artikel 6(1): "Corporation tax shall be charged on profits of companies, and the Corporation Tax Acts shall apply, for any financial year for which Parliament so determines, and where an Act charges corporation tax for any financial year the Corporation Tax Acts apply, without any express provision, for that year accordingly." (onderstreping bygevoeg)
15. TA 1988 artikel 6(4): "In this section, sections 7 to 12, 114, 115 (but subject to subsection (7)), 242, 243, 247 and 248, Part VIII, Chapter IV of Part X and Part XI, except in so far as the context otherwise requires— (a) "profits" means income and chargeable gains ..."
16. TA 1988 artikel 9(1): "Except as otherwise provided by the Tax Acts, the amount of any income shall for purposes of corporation tax be computed in accordance with income tax principles, all questions as to the amounts which are or are not to be taken into account as income, or in computing income, or charged to tax as a person's income, or as to the time when any such amount is to be treated as arising, being determined in accordance with income tax law and practice as if accounting periods were years of assessment."
17. TA 1988 artikel 9(3): "Accordingly, for purposes of corporation tax, income shall be computed, and the assessment shall be made, under the like Schedules and Cases as apply for purposes of income tax, and in accordance with the provisions applicable to those Schedules and Cases, but (subject to the provisions of the Corporation Tax Acts) the amounts so computed for the several sources of income, if more than one, together with any amount to be included in respect of chargeable gains, shall be aggregated to arrive at the total profits."

Artikel 70 handel oor die basis van aanslag vir korporatiewe belasting ten opsigte van *Schedule D*-inkomste. Die maatskappy word belas op die *volle bedrag van winste of aanwinste of inkomste* ("the full amount of the profits or gains or income") wat in die betrokke periode ontstaan.<sup>18</sup>

Ander artikels, soos byvoorbeeld artikel 74, handel oor statutêre aanpassings wat gemaak moet word in die berekening van winste of aanwinste wat die belasbare inkomste van *Case I* en *II* van *Schedule D* vorm.<sup>19</sup>

#### 2.3.4 Samevatting

Dit is dus duidelik dat, wat betref *Schedule D Case I* en *II* inkomste, beide individue en maatskappye op hulle jaarlikse winste of aanwinste ("annual profits or gains") belas word en dat die maatstaf vir laasgenoemde die volle bedrag van die winste of aanwinste ("the full amount of the profits or gains") is.

Die basis vir die berekening van inkomstebelasting en korporatiewe belasting vir *Case I* en *II* van *Schedule D* is dus in wese winste of aanwinste ("profits or gains").

Die wet verskaf, andersins as laasgenoemde, geen omskrywing van belasbare inkomste vir *Case I* en *II* van *Schedule D* nie. Geen omskrywing word ook van die begrip "profits or gains" verskaf nie. Dit is gevolglik aan die howe oorgelaat om die betekenis van laasgenoemde begrip uit te lê.

In die volgende afdeling van hierdie hoofstuk sal die betekenis wat die howe aan die begrip "profits or gains" gegee het, bespreek word. Die rol wat rekeningkundige beginsels en praktyk in die vasstelling van hierdie begrip speel, sal ook duidelik word.

Spesifieke statutêre bepalings verbied egter die aftrekking van sekere uitgawes in die vasstelling van die *volle bedrag van winste of aanwinste*, en ander bepalings mag byvoorbeeld weer sekere ontvangstes van inkomstebelasting vrystel. Dit is gevolglik nodig om deurlopend die statutêre bepalings wat die vasstelling van die *volle bedrag van winste of aanwinste* beïnvloed, in gedagte te hou.

---

<sup>18</sup> TA 1988 artikel 70(1): "In accordance with sections 6 to 12 and 337 to 344, for the purposes of corporation tax for any accounting period income shall be computed under Cases I to VI of Schedule D on the full amount of the profits or gains or income arising in the period (whether or not received in or transmitted to the United Kingdom), without any other deduction than is authorised by the Corporation Tax Acts." (onderstreping bygevoeg)

<sup>19</sup> Verwys byvoorbeeld na die aanhef van artikel 74 van TA 1988 en subartikel (a) van daardie artikel wat beide hier aangehaal word: "Subject to the provisions of the Tax Acts, in computing the amount of the profits or gains to be charged under Case I or Case II of Schedule D, no sum shall be deducted in respect of — (a) any disbursements or expenses, not being money wholly and exclusively laid out or expended for the purposes of the trade, profession or vocation ..."

### 3 DIE ROL VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS EN PRAKTYK IN DIE VASSTELLING VAN BELASBARE INKOMSTE

#### 3.1 Inleiding

Een van die grootste vraagstukke in die vasstelling van die *volle bedrag van winste of aanwinste* van 'n bedryf of sakeonderneming is watter rol rekeningkundige beginsels en praktyk te speel het. Dit is duidelik dat die doelwit van beide die rekenmeester en van die VK-belastingowerhede (*Inland Revenue*) in 'n sekere sin dieselfde is deurdat beide poog om die inkomste van 'n presiese, en as sodanig kunsmatige, periode te meet.<sup>20</sup>

'n Tendens, beide in wetgewing en hofsake, is om belasbare inkomste meer in lyn te bring met die kommersiële winste soos in die finansiële state van die onderneming getoon word.<sup>21</sup>

Die belastingwetgewing het tot onlangs nie die rol van rekeningkundige beginsels en praktyk in die vasstelling van belasbare inkomste direk uitgespel nie. Rekeningkundige praktyk het 'n rol gevind weens die uitleg wat die hof aan die begrip "profits or gains" gegee het, soos dit in die belastingwetgewing gebruik word. Die betekenis van die begrip "profits or gains" sal gevolglik in hierdie afdeling as 'n eerste stap in die studie van die rol van rekeningkundige praktyk in die vasstelling van belasbare inkomste in die VK ondersoek word.

Die huidige verwantskap tussen rekeningkundige praktyk en inkomstebelasting in die VK word gereël deur regspraak en artikel 42 van die Finance Act<sup>22</sup> 1998.<sup>23</sup>

Artikel 42 van die FA 1998 vereis dat die wins (vir doeleindes van *Schedule D Case I* en *II*) op 'n rekeningkundige basis bereken moet word wat 'n ware en redelike siening gee, onderworpe aan enige aanpassings wat deur die reg in die berekening van die wins vereis of gemagtig word.<sup>24</sup> Laasgenoemde artikel is gekritiseer deurdat daar aangevoer word dat dit onduidelik is watter verskil die aanvaarding daarvan sal maak aan die bestaande reg. Daar word ook aangevoer dat selfs rekenmeesters nie 'n duidelike idee het wat deur die frase

20. Tiley red *UK Tax Guide* 354 (paragraaf 7.72): "One of the greatest problems in the ascertainment of the full amount of the profit or gains of the trade is the role of accountancy practice. It is clear that the aim of the accountant is in some senses the same as that of the Revenue - both are seeking to measure the income of a precise - and so an artificial - period." Vir laasgenoemde stelling word Walton R in *Willingale v International Commercial Bank Ltd* [1976] STC 188 op 194-5 as gesag aangehaal.

21. PricewaterhouseCoopers 1999 *Doing Business Guide* hoofstuk 13 op 10: "A further trend, both in legislation ... and in case law, is to bring taxable profit more in line with the commercial profit shown in the accounts of the business." Verwys ook na Akin 1997 *Accountancy Principles*: "After a century or so of case law, the dominant trend that has emerged in recent years is that the Courts will place considerable emphasis on generally accepted accounting principles when they consider disputes as to the nature of trading profits."

22. Verder in hierdie verhalingsal daar blout na "FA" verwys word.

23. Tiley *Revenue Law* 366: "The current relationship between accounting practice and UK tax law is shown by case-law ... and, for accounting periods beginning on or after 6 April 1999, by FA 1998, s.42."

24. Tiley *Revenue Law* 366: "FA 1998, s.42 requires that the profit must be computed on an accounting basis which gives a true and fair view, subject to any adjustments required or authorised by law in computing profits for those purposes."



ware en redelike siening ("true and fair view") bedoel word nie.<sup>25</sup>

### 3.2 Betekenis van "profits or gains"

Aangesien die begrip "profits or gains" nie deur die inkomstebelastingwetgewing omskryf is nie, is dit aan die hof oorgelaat om die betekenis daarvan uit te lê.

Dié begrip is in verskeie hofsake ondersoek en is onder andere op die volgende wyses omskryf:

- i) Die winste van 'n sakeonderneming, vir inkomstebelastingdoeleindes, is die verskil tussen die uitgawes, wat vir die verdien van die ontvangstes vir die jaar nodig was, en die ontvangstes vir die jaar.<sup>26</sup>
- ii) Die winste van 'n bedryf of sakeonderneming is die surplus waarmee die ontvangstes van die bedryf of onderneming die onkoste, wat vir die verdien van daardie ontvangstes noodsaaklik was, oorskry.<sup>27</sup>
- iii) Die woord *winste* moet ingevolge sy natuurlike en gepaste betekenis verstaan word. Dit moet op 'n manier uitgelê word wat deur geen kommersiële persoon verkeerd verstaan sal word nie. Winste en aanwinste moet ingevolge die gewone beginsels van kommersiële handel vasgestel word.<sup>28</sup>
- iv) Winste en aanwinste moet ingevolge die gewone beginsels van kommersiële handel vasgestel word, deur teen die inkomste wat verdien is, die koste om dit te verdien te verreken, onderworpe aan die beperkings wat voorgeskryf word deur die betrokke inkomstebelastingwetgewing.<sup>29</sup>
- v) Winste vir inkomstebelastingdoeleindes moet vasgestel word soos 'n sakeman, wat gesonde beginsels van kommersiële rekeningkunde toepas, dit sou vasstel.<sup>30</sup>

<sup>25</sup> *Tiley Revenue Law* 366: "The introduction of s.42 has been highly controversial. It is unclear what difference it will make, and it is even less clear whether the changes it may make are desirable. In any event, even accountants have no clear idea what is meant by a 'true and fair view'. What accountants have done is to set up mechanisms for advising on issues as they arise."

<sup>26</sup> *City of London Contract Corporation v Styles* (1887), 4 TLR 51, 2 TC 244: "The difference between the expenses necessary to earn the receipts of the year, and the receipts of the year, are the profits of the business for the purpose of the income tax."

<sup>27</sup> *Russell v Town and Country Bank* (1888), 2 TC 321: "The profit of a trade or business is the surplus by which the receipts from the trade or business exceed the expenditure necessary for the purpose of earning these receipts."

<sup>28</sup> *Gresham Life Assurance Society v Styles* (1892), AC 309: "The word 'profits', I think, is to be understood in its natural and proper sense – in a sense which no commercial man could misunderstand."; AC 316: "Profits and gains must be ascertained on ordinary principles of commercial trading."

<sup>29</sup> *Usher's Wiltshire Brewery Co., Ltd. v Bruce* (1915 A.C. 433) volgens Lord Loreburn: "Profits and gains must be estimated on ordinary principles of commercial trading by setting against the income earned the cost of earning it, subject to the limitations prescribed by the Act."

<sup>30</sup> *IRC v Cock Russell* (1949) 2 All ER 889: "Profits for income tax purposes are to be computed as a businessman, employing sound principles of commercial accountancy, would compute them ..." (onderstreeping bygevoeg)

- vi) By die oorweging van wat die ware saldo van winste en aanwinste in die inkomstebelastingwette uitmaak, gebruik 'n mens hoofsaaklik die gewone beginsels van kommersiële rekeningkunde. In sekere gevalle beperk die wette spesifiek onkoste wat ingevolge die gewone beginsels van kommersiële rekeningkunde aftrekbaar is. Waar daar egter nie op hierdie gewone beginsels inbreuk gemaak word nie, moet hierdie gewone beginsels oorheers.<sup>31</sup>

Om dus op te som:

- i) Winste is 'n netto bedrag. Dit is die verskil tussen ontvangstes en uitgawes.
- ii) Die gewone kommersiële betekenis moet aan die begrip *winste* gegee word.
- iii) Die beginsels van kommersiële rekeningkunde moet toegepas word in die vasstelling van winste.
- iv) Die vasstelling van winste en aanwinste ingevolge gewone kommersiële beginsels is onderworpe aan die beperkings wat deur die betrokke inkomstebelastingwetgewing voorgeskryf word.

Aangesien winste 'n netto bedrag is, is deel van die proses van die bepaling van *winste en aanwinste* ("profits and gains") dus om te besluit watter uitgawes teen die betrokke ontvangstes verreken moet word.

Die belastingwette spesifiseer in die algemeen nie aftrekbare uitgawes nie. Die reg om uitgawes in die berekening van belasbare winste af te trek, berus nie op enige uitdruklike statutêre bepaling nie, maar eerder op die afwesigheid van enige uitdruklike verbod. Die reg om af te trek word afgelei van die feit dat die wins van 'n bedryf, en nie die ontvangste nie, belas word.<sup>32</sup>

Die fundamentele beginsel vir die toelating van uitgawes as aftrekkings in die berekening van *winste en aanwinste* is dat 'n betrokke uitgawe as 'n aftrekking toegelaat moet word waar dit *gepas en noodsaaklik* ("proper and necessary") is om 'n aftrekking toe te laat om die balans van *winste en aanwinste* te bepaal, op die voorwaarde dat daar geen statutêre verbod op die aftrekking is nie.<sup>33</sup> Wat *gepas en noodsaaklik* ("proper and necessary") is, moet in

---

<sup>31.</sup> *Lothian Chemical Co Ltd v IRC* (1926) 11 TC 508, 520, 521 volgens Lord Clyde: "... it has been said times without number – it has been said repeatedly in this Court – that in considering what is the true balance of profits and gains in the Income Tax Acts ... you deal in the main with ordinary principles of commercial accounting. They do expressly exclude a number of deductions and allowances, some of which according to the ordinary principles of commercial accounting might be allowable. But where these ordinary principles are not invaded by Statute they must be allowed to prevail." (onderstreping bygevoeg)

<sup>32.</sup> Tiley red *UK Tax Guide* 373 (paragraaf 7.96): "The right to deduct expenses in computing taxable profit rests not on any express statutory provision but rather on the absence of any express prohibition; the right to deduct is inferred from the fact that it is the profit, not the receipts, of a trade that are taxed."

<sup>33.</sup> Steward *Smith's Taxation* 155: "Many years ago the fundamental principle was laid down that 'where a deduction is proper and necessary to be made in order to ascertain the balance of profits and gains, it ought to be allowed . . . provided there is no (statutory) prohibition against such an allowance (Lord Parker in *Usher's Wiltshire Brewery Ltd v Bruce* HL 1914)."

ooreenstemming met algemene kommersiële beginsels beslis word.<sup>34</sup>

Die algemene reël is dat 'n uitgawe in die berekening van die wins van 'n bedryf afgetrek kan word as die aftrekking op sake- en rekeningkundige beginsels geoorloof is. Indien 'n aftrekking egter deur die betrokke wetgewing verbied word, kan daardie aftrekking nie gemaak word nie al is dit gepas om dit uit 'n oogpunt van kommersiële rekeningkunde te maak.<sup>35</sup> Die belangrikste statutêre bepalings, wat die aftrekking van onkoste beperk, kom in artikel 74 van die TA 1988 voor.

Die gevolgtrekking<sup>36</sup> is dat 'n onkoste-item ingevolge die belastingreg aftrekbaar is indien dit ingevolge gepaste algemene rekeningkundige beginsels gemagtig word, tensy die aftrekking daarvan uitdruklik verbied word.

Die bepaling van *winste en aanwinste* is gevolglik primêr 'n feitevraag. Winste en aanwinste moet vasgestel word deur die toetse te gebruik wat in gewone saketransaksies toegepas word. Regskwessies kan slegs rondom die bepaling van winste en aanwinste ontstaan wanneer 'n uitdruklike statutêre voorskrif van toepassing is wat gewone kommersiële praktyk uitsluit of waar dit onmoontlik is om die feite behoorlik vas te stel en sekere aannames gemaak moet word om die gaping te vul.<sup>37</sup>

Dit is dus duidelik uit die omskrywing wat die howe aan die begrip *winste of aanwinste* gegee het, dat rekeningkundige beginsels en praktyk 'n wesenlike rol te speel het in die bepaling van die belasbare inkomste uit aktiwiteite wat onder *Case I* en *II* van *Schedule D* ressorteer.

Een van die kernreëls wat uit die hofsake na vore kom, is dat kapitale winste nie onder *Case I* en *II* van *Schedule D* belas word nie, tensy dit spesifiek geag word dat dit by inkomste ingesluit moet word. Die begrip *inkomste* in die konteks van inkomstebelasting beteken dus eerder 'n wins van 'n inkomste-aard as bloot 'n ontvangste van 'n bedrag geld. *Winste en aanwinste* (wat die basis vir inkomstebelasting ten opsigte van *Case I* en *II* van *Schedule D* vorm) beteken dus winste en aanwinste van 'n inkomste-aard.<sup>38</sup>

---

<sup>34</sup>. Steward *Smith's Taxation* 155 tot 156: "What is 'proper and necessary' has to be decided in accordance with general commercial principles: there is no other guide. This is the only basis on which the Courts have to work in dealing with the exceedingly varied kinds of circumstances and a considerable body of authority has been built up piecemeal as one disputed expense after another has come before the Courts for decisions. It will be seen that many of these payments are disallowed because they are capital."

<sup>35</sup>. Simon ea *Simon's Taxes* 2021 (paragraaf B3.906); verwys ook na voetnota 31; *Usher's Wiltshire Brewery v Bruce* (1915 A.C. 433) volgens Lord Parmoor: "Deductions must be made of all expenditure incidental to the trade necessary to earn the receipts, and by applying, in the computation the ordinary principles of commercial trading."

<sup>36</sup>. Simon ea *Simon's Taxes* 2022 (paragraaf B3.906).

<sup>37</sup>. *Sun Insurance Office v Clark* (1912) AC 443 volgens burggraaf Haldane op 455: "It is plain that the question of what is or is not profit or gain must primarily be one of fact to be ascertained by the tests applied in ordinary business. Question of law can only arise when (as was not the case here) some express statutory direction applies and excludes ordinary commercial practice, or where, by reason of its being impracticable to ascertain the facts sufficiently, some presumption has to be invoked to fill the gap."

<sup>38</sup>. Simon ea *Simon's Taxes* 123 (paragraaf A1.121): "The expression 'income' is not used in a sense necessarily implying a receipt of money, but rather a profit of an income nature." en op 124 (paragraaf

### 3.3 Die proses vir die vasstelling van "profits or gains"

#### 3.3.1 Inleiding

Uit bogenoemde bespreking kan afgelei word dat die proses vir die vasstelling van "profits or gains" moet begin deur die winste en aanwinste van die betrokke bedryf of sakeonderneming vas te stel soos 'n sakeman dit ingevolge gewone beginsels van kommersiële rekeningkunde sal vasstel. Daarna moet die nodige aanpassings gemaak word wat deur wetgewing vereis word.

Wat betref die berekening van winste wat onder *Case I* en *II* van *Schedule D* belasbaar is, het die hofe lankal aanvaar dat die beginpunt die winste is soos deur die belastingpligtige se state aangetoon word.<sup>39</sup> Dit is 'n logiese afleiding en 'n praktiese beginpunt, aangesien die state as 'n reël opgestel sal word ingevolge die beginsels van kommersiële rekeningkunde.

Dit is egter dan ook logies dat die state vir belastingdoeleindes aangepas sal word indien hulle nie aan die gewone beginsels van kommersiële rekeningkunde voldoen nie. As alternatief sou 'n "belastinginkomstestaat" opgestel kon word wat voldoen aan die korrekte belastingbeginsels, maar in die praktyk dien die state as die wegspringplek en word die nodige aanpassings bloot gemaak. Dit is in baie hofsake bevestig dat die regte van die staat sowel as die belastingpligtige nie kan afhang van die manier waarop die belastingpligtige se state opgestel is nie. State is bloot 'n statistiese metode om feite in verband met die betrokke sakeonderneming of bedryf te boekstaaf.<sup>40</sup> As deel van hierdie proses, om te verseker dat die syfers in die state vir belastingdoeleindes aangepas word om aan die gewone beginsels van kommersiële rekeningkunde te voldoen, moet "gevestigde regs-konsepte" in ag geneem word.<sup>41</sup> Hierdie gevestigde regs-konsepte is reëls wat deur die hofe neergelê is, wat daarop gerig is om die ware winste of aanwinste van die betrokke bedryf te bepaal.<sup>42</sup>

---

A1.123): "... a profit to be taxable must have the quality of income." Tiley *Revenue Law* 131: "Capital is not income. The Schedules include the wide phrase 'annual profits' ... the courts have construed that phrase in a limited way – generally profits are income only if they possess a quality of recurrence ..."

<sup>39</sup>. Sherwood red 1997 *Accountancy & Taxable Profit* 485: "On the other hand, the courts have long held that the starting point in calculating the profits under Case I and II of Schedule D (trades, profession and vocations) is the profit shown in the accounts." Simon ea *Simon's Taxes* 2019 (paragraaf B3.905): "The basis for computing the profit to be charged to tax is the profit shown by the trader's profit and loss account for the relevant accounting period."

<sup>40</sup>. Simon ea *Simon's Taxes* 2017 tot 2018 (paragraaf B3.904): "It has been laid down in many cases that neither the rights of the Crown nor those of the taxpayer can be made to depend upon the way in which the taxpayer's accounts have been prepared; nor do the rights of either side depend upon the character of the book-keeping relating to the business. Accounts are merely a statistical method of recording facts as to trading."

<sup>41</sup>. Freedman 1993 *Ordinary Principles* 471: "... the net profits must be computed for the period on normal commercial principles in accordance with established legal concepts and subject to any specific qualifications imposed by the Taxes Act."

<sup>42</sup>. Freedman 1993 *Ordinary Principles* 471: "Given that we have already acknowledged the need to take account of statutory qualifications, any other 'established legal concepts' must be judge-made. ... On

Laastens sal die syfers vir spesifieke statutêre bepalings aangepas word.

Dit is hoofsaaklik by die vasstelling van die *winste of aanwinste* ingevolge algemeen aanvaarde kommersiële rekeningkunde waar rekeningkundige beginsels 'n wesenlike rol speel.

Hierdie afdeling sal gevolglik in die eerste plek die vasstelling van *winste en aanwinste* ingevolge gewone rekeningkundige beginsels ondersoek, dan voortgaan om die aanpassings wat ingevolge gevestigde regskonsepte gemaak moet word, te oorweeg, en laastens na statutêre aanpassings kyk.

### 3.3.2 Vasstelling van "profits or gains" ingevolge gewone rekeningkundige beginsels

#### 3.3.2.1 Inleiding

Die hofsake doen aan die hand dat daar twee verskillende benaderings is om winste vir inkomstebelastingdoeleindes vas te stel.<sup>43</sup>

- i) Begin met rekeningkundige praktyk en oorweeg dan of 'n regsreël dit weerspreek,<sup>44</sup> of
- ii) Oorweeg eers die vraagstuk as 'n regskwessie en bepaal daarna of rekeningkunde 'n ander antwoord verskaf. Indien rekeningkunde 'n ander antwoord verskaf moet bepaal word watter roete toepaslik is om te volg.<sup>45</sup>

Dit is duidelik dat die eerste alternatief 'n baie swaarder gewig aan rekeningkundige praktyk as die tweede alternatief verskaf. Die *Gallagher v Jones*<sup>46</sup>-uitspraak word gesien as 'n beslissende verskuiwing na die eerste alternatief.<sup>47</sup> Selfs hierdie benadering erken egter 'n rol vir regsbeginnels.

---

analysis, it appears that these cardinal principles originated in accountancy practice but have been transmogrified into legal principles by the courts."

<sup>43</sup> Freedman 1993 *Ordinary Principles* 471: "The case law suggests that there might be two different approaches to applying this test. In his much quoted description of the procedure to be followed in *Odeon Associated Theatres v Jones*, Pennycuik V.-C. suggested that one must start with accountancy practice and then ask whether any rule of law contradicts this. The alternative is to start from the law and then turn to accountancy." Tiley *Revenue Law* 366 tot 367: "Before FA 1998 there were two distinct approaches to the relationship between questions of law and principles of accountancy: one asserts that the court should first look to see what accountancy prescribes, and then see whether any rule of law contradicts it; the other asserts that the court should first determine the question as a matter of law, see if accountancy gave a different answer, and then determine which should prevail. It will be appreciated that the first approach gives much greater weight to accountancy practice than the second. The former approach has, in effect, been enshrined by FA 1998, s.42 for accounting periods beginning on or after 6 April 1999."

<sup>44</sup> Verwys na die uitspraak van Pennycuik V.-C. in *Odeon Associated Theatres v Jones* (1973) Ch 288.

<sup>45</sup> Freedman 1993 *Ordinary Principles* 471 voetnota 18. Verwys ook na Tiley *Revenue Law* 354 tot 355 (paragraaf 7.72). Die gesag wat daar aangehaal word is Brightman J in *ECC Quarries v Watkins* (1975) 3 All ER 834 op 855.

<sup>46</sup> *Gallagher v Jones* 66 TC 77

<sup>47</sup> Tiley *Revenue Law* 355 (paragraaf 7.72).

Artikel 42 van die FA 1998 het egter nou statutêre steun aan die eerste alternatief gegee deur te bepaal dat winste op 'n rekeningkundige basis bepaal moet word wat 'n ware en redelike siening verskaf.

Die proses wat gewoonlik vir die vasstelling van winste vir inkomstebelastingdoeleindes gevolg word, is dat state ingevolge gewone kommersiële beginsels opgestel word en dat die nodige aanpassings dan gemaak word wat rekening hou met statutêre kwalifikasies en gevestigde regs-konsepte. Die probleem ontstaan egter om te bepaal wat *gewone kommersiële beginsels* is en watter, indien enige, *gevestigde regs-konsepte* toepaslik is.<sup>48</sup>

Die eerste stap in die vasstelling van "profits or gains" vir doeleindes van *Case I* en *II* van *Schedule D*, is dus om gewone kommersiële rekeningkundige beginsels toe te pas om 'n inkomstestaat of wins-en-verliesrekening op te stel.

Soos reeds genoem, is die basis vir die berekening van die belasbare inkomste waarop belasting ten opsigte van *Case I* en *II* van *Schedule D* gehef moet word, in die praktyk die wins wat deur die belastingpligtige se inkomstestaat (wins-en-verliesrekening) vir die betrokke rekeningkundige periode gewys word.<sup>49</sup>

Hierdie syfer word dan aangepas, soos nodig, om te voldoen aan die beginsels van kommersiële rekeningkunde soos vir inkomstebelastingdoeleindes bedoel word. In hierdie proses van "aanpassing" is daar 'n aantal areas wat verdere ondersoek regverdig, naamlik:

- i) die vasstelling van die toepaslike rekeningkundige beginsels;
- ii) aanpassings ten opsigte van gevestigde regs-konsepte en
- iii) die tydsberekening van die erkenning van inkomste en onkoste.

Die toepaslike rekeningkundige beginsels, en in sommige gevalle ook die gevestigde regs-konsepte, hou ook verband met tydsberekening en daarom is die grense tussen hierdie areas nie absoluut nie. Dit word hier egter afsonderlik bespreek.

### 3.3.2.2 Die vasstelling van die toepaslike rekeningkundige beginsels

In *Odeon Associated Theatres v Jones (Inspector of Taxes)*<sup>50</sup> het Sir John Pennycuik die proses om winste of aanwinste ingevolge die gewone beginsels van kommersiële rekeningkunde vas te stel, omskryf. Die vasstelling van die *ware winste* ("true profits") van die belastingpligtige vorm die basis vir inkomstebelasting en is dus die enigste oogmerk (anders as die maak van uitdruklike statutêre aanpassings). In die vasstelling van die ware wins van 'n bedryf moet die hof die korrekte beginsels van die heersende stelsel van kommersiële rekeningkunde toepas. Om vas te stel wat hierdie korrekte beginsels is, het die hof toegang tot die getuienis van rekenmeesters. Aangesien die korrekte rekeningkundige

<sup>48</sup> Freedman 1993 *Ordinary Principles* 471: "The major complications occur first in determining what are 'normal commercial practices' and secondly in deciding what, if any, 'established legal concepts' are of relevance."

<sup>49</sup> Simon ea *Simon's Taxes* paragraaf B3.905: "The basis for computing the profit to be charged to tax is the profit shown by the trader's profit and loss account for the relevant accounting period."

<sup>50</sup> *Odeon Associated Theatres v Jones (Inspector of Taxes)* 1 WLR 442, 48 TC 257

beginsels wat in 'n bepaalde omstandigheid toegepas moet word bloot 'n feitevraag is, is die getuienis van die rekenmeesters gevolglik onweerlegbaar. Die hof self moet egter 'n finale beslissing maak of die beginsel wat rekenmeesters in die praktyk toepas (ingevolge die getuienis van rekenmeesters) met die korrekte beginsel van kommersiële rekeningkunde ooreenstem. In die meeste gevalle sal die hof met die rekenmeesters saamstem, maar dit is nie noodwendig die geval nie. Daar mag byvoorbeeld uiteenlopende sienings tussen rekenmeesters wees, daar mag alternatiewe toepaslike beginsels wees (waarvan geeneen noodwendig verkeerd is nie) of daar mag byvoorbeeld geen rekeningkundige bewyse wees nie. Uiteindelik moet die hof beslis wat die korrekte beginsel van kommersiële rekeningkunde is wat toegepas moet word. Wanneer die korrekte beginsel vasgestel is, sal die hof die ware wins ingevolge hierdie beginsel vasstel en dit sal die basis vorm vir die bepaling van die belasting wat betaalbaar is.<sup>51</sup>

In sommige gevalle word daar beweer dat state ingevolge algemeen aanvaarde beginsels van kommersiële rekeningkunde opgestel is, maar in werklikheid is hierdie state op 'n feitlike posisie gebaseer wat in die reg verkeerd is. In hierdie gevalle sal die regte regsontleding die state soos opgestel, oorheers.<sup>52</sup>

Soms is die state wat ingevolge algemeen aanvaarde beginsels van kommersiële rekeningkunde opgestel is, op feitlike aannames gebaseer wat nie genoegsaam betroubaar is nie, of wat teenstrydig met die werklike feite is. In beide laasgenoemde gevalle sal 'n benadering vir inkomstebelastingdoeleindes gevolg word, wat meer korrek of meer betroubaar op die feite gebaseer is.<sup>53</sup>

51. *Odeon Associated Theatres Ltd v Jones (Inspector of Taxes)* [1971] 1 WLR 442 op 454, 48 TC 257 op 273, volgens Sir John Pennycuik V-C en ook deur Knox J in *Johnston (Inspector of Taxes) v Britannia Airways Ltd* [1994] STC 763 op 771 aangehaal: "The concern of the court in this connection is to ascertain the true profit of the taxpayer. That and nothing else, apart from express statutory adjustments, is the subject of taxation in respect of a trade. In so ascertaining the true profit of the trade the court applies the correct principles of the prevailing system of commercial accountancy. I use the word 'correct' deliberately. In order to ascertain what are the correct principles it has recourse to the evidence of accountants. That evidence is conclusive on the practice of accountants in the sense of the principles on which accountants act in practice. That is a question of pure fact, but the court itself has to make a final decision as to whether that practice corresponds to the correct principles of commercial accountancy. No doubt in the vast proportion of cases the court will agree with the accountants but it will not necessarily do so. Again there may be a divergency of view between the accountants, or there may be alternative principles, none of which can be said to be incorrect, or, of course, there may be no accountancy evidence at all. The cases illustrate these various points. At the end of the day the court must determine what is the correct principle of commercial accountancy to be applied. Having done so, it will ascertain the true profit of the trade according to that principle, and the profit so ascertained is the subject of taxation. The expression 'ordinary principles of commercial accountancy' is, as I understand it, employed to denote what is involved in this composite process."

52. *Herbert Smith v Honour* [1999] STC 173 op 192 tot 193 (paragraaf 21): "In some cases accounts said to be correctly prepared according to generally accepted principles of commercial accounting are found to be based on an analysis of the factual position which is wrong in law. In such a case the correct legal analysis will override the accounts as prepared (see for example *IRC v Gardner Mountain D'Ambrumenil Ltd* (1945) 29 TC 69)."

53. *Herbert Smith v Honour* [1999] STC 173 op 193 (paragraaf 21): "In some cases the accounts properly

Wat algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk is, en wat nie, is 'n feitevraag. Die howe het aanvaar dat rekeningkundige praktyk oor tyd ontwikkel. In beginsel is dit dus moontlik vir 'n hedendaagse hof om tot 'n ander beslissing te kom as 'n beslissing wat in die verlede geneem is, bloot op die feit dat rekeningkundige praktyk verander het. In die verlede was regters byvoorbeeld genoodsaak om 'n siening van kommersiële praktyk in die afwesigheid van enige rekeningkundige bewyse te neem.<sup>54</sup>

Freedman voer aan dat die howe die doelwitte en effek van rekeningkundige standpunte moet ondersoek voordat hulle dit aanvaar.<sup>55</sup> Die hof moet by toepaslike beslissings die korrekte beginsel van kommersiële rekeningkunde vasstel wat toegepas moet word. Sy voer dan aan dat "korrek" hier moet beteken "korrek binne die konteks van belasting".<sup>56</sup>

In *Gallagher v Jones*<sup>57</sup> is daar onder andere beslis dat 'n reël wat deur 'n regter gemaak is, nie 'n algemeen aanvaarde reël van kommersiële rekeningkunde kan oorheers indien die rekeningkundige reël nie teenstrydig met die werklike feite ("true facts") is nie, of andersins aangetoon kan word dat dit nie die werklike wins ("true profits") van die sakeonderneming weergee nie. Freedman voer aan dat die begrippe "true facts" en "true profits" subjektief is en dat daar gevolglik in die meeste gevalle ruimte sal wees vir 'n argument rondom die feite en skattings waarop die rekeningkundige hantering gebaseer is.<sup>58</sup>

Sy voer aan dat dit 'n hindernis sal wees vir die ontwikkeling van die reg rondom die vasstelling van winste, indien die howe bloot sal aanvaar dat rekeningkundige standpunte by definisie alternatiewe reëls sal uitsluit en altyd toepaslik sal wees om die winste van 'n

---

prepared on generally accepted principles of commercial accounting have been found to be based on factual assumptions which are either insufficiently reliable (see *Southern Railway of Peru Ltd v Owen (Inspector of Taxes)* [1957] AC 334, 36 TC 602) or simply inconsistent with the true facts (eg *BSC Footwear Ltd v Ridgway (Inspector of Taxes)* [1972] AC 344, 47 TC 495). In either of these cases an approach more correctly or more reliably based on the facts will be adopted for tax purposes."

54. Sherwood red 1997 *Accountancy & Taxable Profit* 485: "It is worth noting that the development of the law in this field does not depend on the courts ignoring their own precedents where they deem them to be inconvenient. What is, or is not, commercially acceptable accounting treatment is a question of fact not law. Furthermore, the courts have recognised that accounting practice evolves over time. In principle, therefore, it is possible for a modern court to come to a different decision from one taken in the past on the sole grounds that the accounting treatment has changed. That is the case because the cases are distinguishable on their accountancy facts, even though the other facts in the two cases may be identical."

55. Freedman 1993 *Ordinary Principles* 477: "To accept a standard without investigation of its objectives and effects is, it is submitted, an abdication of responsibility by the court."

56. Freedman 1993 *Ordinary Principles* 477: "Under any interpretation of the position, it is the court which must determine what is the correct principle of commercial accountancy to be applied. 'Correct' here must mean 'correct' within the tax context." Tiley *Revenue Law* verwys op 367 na Freedman se standpunt en voer aan dat dit nodig is om te wag en te sien of howe van hierdie standpunt sal kennis neem.

57. *Gallagher v Jones* 66 TC 77

58. Freedman 1993 *Ordinary Principles* 477: "The rule which emerges from *Gallagher v Jones* is that a judge-made rule will not override a generally accepted rule of commercial accountancy which ... is not shown to be inconsistent with the true facts or otherwise inapt to determine the true profits or losses of the business. ... The concepts of the 'true' facts and 'true' profits, as argued above, are subjective in nature. In most cases there will be room for argument about the facts and estimates on which the accounting treatment is based."



sakeonderneming vir belastingdoeleindes te bepaal.<sup>59</sup> Sy voer aan dat die toepaslikheid van 'n reël vir die vasstelling van winste afhang van die doel waarvoor die wins omskryf word.<sup>60</sup> In *Owen v Southern Railways of Peru Ltd*<sup>61</sup> het Lord Radcliffe byvoorbeeld aangedui dat hy van mening is dat die balans van 'n maatskappy se wins-en-verlies-rekening nie noodwendig dieselfde is as die balans van die wins wat gedurende die jaar uit die bedryf verdien word nie. Hy het aangevoer dat die uitoefening van 'n ouditeur se pligte onder die maatskappywet nie presies op dieselfde veld plaasvind waarbinne die jaarlikse winste van die bedryf vir inkomstebelastingdoeleindes bepaal moet word nie. Freedman voer aan dat sy argument nie was dat rekeningkundige praktyk aan regsbeginsele onderworpe moes wees nie, maar eerder dat verskillende rekeningkundige praktyke verskillende funksies mag hê.<sup>62</sup>

Sy wys byvoorbeeld uit dat die rekeningkundige standpunt wat toegepas is in die *Gallagher*-saak<sup>63</sup>, en dan ook al hoe meer ander standpunte, die wese-bo-vorm-leerstuk toepas aangesien die hoofokus van finansiële verslagdoening die balansstaat is en die inkomstestaat dus bloot die veranderinge in bates en aanspreeklikhede reflekteer. *Inland Revenue* daarenteen behoort belang te stel in die wins van die sakeonderneming in die betrokke periode en nie die balansstaat nie.<sup>64</sup> Die argument is dus dat die doel van 'n rekeningkundige reël in ag geneem moet word, aangesien die doel daarvan onversoenbaar mag wees met die vasstelling van "ware winste".

Of 'n spesifieke rekeningkundige metode voldoende betroubaar is, is 'n feitevraag wat deur die Kommissaris oorweeg moet word. Hulle is geregtig om die menings van rekeningkundige kenners in ag te neem om hierdie vraag te beantwoord en om te besluit om een metode bo 'n ander te verkies.<sup>65</sup>

---

<sup>59.</sup> Freedman 1993 *Ordinary Principles* 478: "The real barrier to sensible development of the law on determination of profits will be if the courts assume that an SSAP (Statements of Standard Accounting Practice) or FRS (Financial Reporting Standards) by definition precludes alternative rules and is always apt to determine the profits of a business for tax purposes."

<sup>60.</sup> Freedman 1993 *Ordinary Principles* 472: "The aptness of a rule for determining profits must depend on the purposes for which profit is being defined."

<sup>61.</sup> *Owen v Southern Railways of Peru Ltd* 36 TC 602

<sup>62.</sup> Freedman 1993 *Ordinary Principles* 472. Sy haal daar vir Lord Radcliffe aan in *Owen v Southern Railways of Peru Ltd* 36 TC 602 op 646: "It is not possible completely to equate the balance shown by a company's profit and loss account with the balance of profit arising from the trade for the year ... I think that one is bound to say that references to an auditor's duty under the Companies Act take us into a field that is not exactly the same as that in which the annual profits of trade should be ascertained for the purposes of Income Tax."

<sup>63.</sup> *Gallagher v Jones* 66 TC 77

<sup>64.</sup> Freedman 1993 *Ordinary Principles* 474: "The philosophy underlying SSAP21, and increasingly all accounting standards, is that the main focus of financial reporting is on the balance sheet, with the profit and loss account reflecting changes in assets and liabilities. The Inland Revenue, on the other hand, should be concerned with the profit of the business in the relevant accounting period and not the balance sheet."

<sup>65.</sup> Simon ea *Simon's Taxes* 2022 (paragraaf B3.906): "Whether a particular accounting method is sufficiently reliable is a question of fact for the Commissioners to determine. They are entitled to have regard to the opinions of accountancy experts in deciding this question and in deciding to prefer one method over others."

Die howe het nie hulle beslissings oor rekeningkundige beginsels tot gevalle beperk waar 'n uitdruklike statutêre bepaling ter sake was nie. Die howe het ook beslis oor gevalle waar geen uitdruklike spesifieke statutêre bepalings is wat die situasie reguleer nie, soos bv. die korrekte metode om werk-in-proses te bepaal en die waardasie van handelsvoorraad. Die hof het beslis dat daar iets soos 'n korrekte metode is, selfs al is daar verskeie aanvaarbare rekeningkundige metodes.<sup>66</sup>

In *Associated Portland Cement Manufacturers Ltd v Price Commission*<sup>67</sup> het die hof saamgestem dat algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels daardie beginsels is wat deur die VK se rekeningkundige professie as aanvaarbaar erken word, ongeag van hoe gereeld dit werklik gebruik word. Bewyse van wydverspreide gebruik help egter om te bewys dat 'n metode erken word, maar die feit dat dit baie min gebruik word, verhoed nie die bewering dat dit algemeen erken word indien dit op 'n ander wyse bewys kan word nie.<sup>68</sup>

Rekeningkundige standaarde ("Statements of Standard Accounting Practice") word deur die *Consultative Committee of Accounting Bodies* neergelê en laasgenoemde tree in opdrag van die *Accounting Standards Committee* op. Hierdie standaarde dra aansienlike oortuigende gesag in die vasstelling van algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels.<sup>69</sup>

### 3.3.2.3 Aanpassing ten opsigte van gevestigde regskonsepte

#### 3.3.2.3.1 Kapitaal versus Inkomste

Een van die kernreëls wat uit die hofsake na vore kom, is dat kapitale winste nie onder *Case I* en *II* van *Schedule D* belas word nie, mits dit spesifiek geag word dat dit by inkomste ingesluit moet word.<sup>70</sup> Die begrip *inkomste* in die konteks van inkomstebelasting beteken dus eerder 'n wins van 'n inkomste-aard as bloot 'n ontvangste van 'n bedrag geld. *Winste*

<sup>66.</sup> Tiley red *UK Tax Guide* 355 (paragraaf 7.72): "... the courts have not confined their decisions on points of accountancy to those situations where an express statutory provision is in point. The courts have also ruled on such question as the correct method of assessing work in progress, and the correct method of valuing stock in trade, matters where there is no express provision and in the latter case the courts have ruled that there is such a thing as the correct method even though accountancy knows of many methods."

<sup>67.</sup> *Associated Portland Cement Manufacturers Ltd v Price Commission* [1975] ICR 27

<sup>68.</sup> Simon ea *Simon's Taxes* 2023 (paragraaf B3.907): "In *Associated Portland Cement Manufacturers Ltd v Price Commission* ([1975] ICR 27) the court agreed that generally accepted accounting principles meant those recognised by the UK accounting profession as acceptable, irrespective of the frequency of use. Evidence of widespread use help to prove that a method is recognised, but the fact that it is rarely used does not prevent a claim that a method is generally recognised if this can be proved in another way."

<sup>69.</sup> Simon ea *Simon's Taxes* 2023 (paragraaf B3.906): "Accounting standards (Statements of Standard Accounting Practice) are laid down by the Consultative Committee of Accounting Bodies acting on the proposals of the Accounting Standards Committee. These carry considerable persuasive authority in determining generally accepted accounting principles."

<sup>70.</sup> Steward *Smith's Taxation* 144: "Capital gains are not taxed under Schedule D unless expressly deemed to be income within one of the Cases, but come within the rules of capital gains tax." Tiley *Revenue Law* 131: "Capital is not income."

en aanwinste (wat die basis vir inkomstebelasting ten opsigte van *Case I* en *II* van *Schedule D* vorm) beteken dus winste en aanwinste van 'n inkomste-aard.<sup>71</sup>

Die howe het bepaal dat die vraag of onkoste kapitaal of inkomste is, 'n regspraak is.<sup>72</sup> Alhoewel daar voldoende gewig aan die getuienis van rekenmeesters oor rekeningkundige praktyk gegee moet wanneer bepaal word of onkoste van 'n kapitale of inkomste aard is, bly die vraag of die betrokke rekeningkundige praktyk met die beginsels wat deur howe ontwikkel is, ooreenstem, 'n vraag van die reg en een waaroor die howe alleenlik moet beslis. Die howe is nie gebonde aan die getuienis van rekenmeesters nie.<sup>73</sup> Rekeningkundige bewyse is dus, wat die onderskeid tussen onkoste van 'n kapitale of inkomste-aard betref, nie noodwendig deurslaggewend nie. Dit is eerder 'n bron tesame met hofbeslissings waarna die regter kyk om 'n mening te vorm.<sup>74</sup>

By die vasstelling of 'n ontvangste kapitaal of inkomste is, is die rekeningkundige hantering egter 'n toepaslike oorweging.<sup>75</sup>

- 
71. *Simon ea Simon's Taxes* 123 (paragraaf A1.121): "The expression 'income' is not used in a sense necessarily implying a receipt of money, but rather a profit of an income nature." en op 124 (paragraaf A1.123): "... a profit to be taxable must have the quality of income." *Tiley Revenue Law* 131: "Capital is not income. The Schedules include the wide phrase 'annual profits' ... the courts have construed that phrase in a limited way – generally profits are income only if they possess a quality of recurrence ..."
72. *Tiley Revenue Law* 370: "The courts have consistently held that the question whether an expenditure is on capital or revenue account is one of law – whatever the accounting view. By treating these issues as questions of law the courts have enabled themselves to keep complete residual control." Verwys ook na bespreking op 355 (paragraaf 7.72) van *Tiley red UK Tax Guide* en die gesag wat daar aangehaal word.
73. *Simon ea Simon's Taxes* 2022 (paragraaf B3.906): "Although the evidence of accountants as to accountancy practice should be given due weight in determining whether expenditure is of a capital or revenue nature, and the Commissioners may decide as a matter of fact what is accepted as correct accountancy practice, the question whether that practice accords with the principles developed by the courts is one of law for the court alone to determine. The court is not bound by the evidence of accountants and may reverse a finding by the Commissioners."
74. *Heather v. P.E. Consulting Group Ltd.*, 48 T.C. 293. "On the cases, therefore, it seems to me that the payments to the trust were revenue, and not capital expenditure. In addition, I have no doubt that the Commissioners were influenced considerably by the evidence of a distinguished accountant, Mr. Bailey of Price Waterhouse: The Commissioners were entitled to give weight to that evidence of Mr. Bailey, but the Judge went further. He seems to have thought that, as a result of the decision of this Court in *Odeon Associated Theatres Ltd. v. Jones*, the evidence of accountants should be treated as conclusive and that all the Commissioners or the Court would have to do would be to evaluate their evidence. And Mr. Bates submitted to us that the *Odeon case* had upgraded the evidence of accountants so that the Commissioners and the Courts were bound by their evidence to a greater degree than they had been in the past. I cannot agree with that for a moment. It seems to me that that case does not add to or detract from the value of accountancy evidence. The courts have always been assisted greatly by the evidence of accountants. Their practice should be given due weight; but the Courts have never regarded themselves as being bound by it. It would be wrong to do so. The question of what is capital and what is revenue is a question of law for the Courts. They are not to be deflected from their true course by the evidence of accountants, however eminent."
75. *Commissioners of Inland Revenue v John Lewis Properties Plc* [2002] EWCA Civ 1869 paragraaf 3: "... the question whether a receipt is capital or income has to be decided from a commercial point of view and in principle the accountancy treatment is, therefore, a relevant consideration."

Die blote feit dat 'n rekenmeester 'n betrokke uitgawe teen kapitaal of inkomste wil verreken, is nie voldoende om sy status volgens die reg te bepaal nie.<sup>76</sup>

Die feit dat kapitale ontvangste en onkoste onderskeidelik nie belasbaar of aftrekbaar is nie, is 'n gevestigde regs-konsep wat uit die uitleg van die begrip "winste of aanwinste" in die konteks van die inkomstebelasting ontstaan het.

### 3.3.2.3.2 Ander gevestigde regs-konsepte

Volgens Freedman was 'n praktiese omskrywing vir die berekening van bedryfswinste vir inkomstebelastingdoeleindes, voor die beslissing in *Gallagher v Jones*,<sup>77</sup> dat die netto winste vir 'n periode ingevolge gewone kommersiële beginsels, in ooreenstemming met gevestigde regs-konsepte en onderworpe aan die spesifieke kwalifikasies wat deur die inkomstebelastingwet voorgeskryf word, bereken moes word.<sup>78</sup>

Voorbeelde van ander sogenaamde gevestigde regs-konsepte sluit die volgende in:

- i) Winste sal nie belas word voordat dit gerealiseer is nie,<sup>79</sup> en
- ii) Geen wins of verlies sal vooruitgehoop word nie.

Hierdie "gevestigde regs-konsepte" is deur regters geformuleer en word nie spesifiek in die inkomstebelastingwetgewing omskryf nie. Freedman voer aan dat 'n analise van hierdie regs-konsepte toon dat hulle hulle oorsprong in rekeningkundige praktyk gehad het en later in regs-beginsels deur die houe omskep is.<sup>80</sup> Die vraag wat dus ontstaan, is in watter mate hierdie "gevestigde regs-konsepte" (gebaseer op 'n juridiese begrip van rekeningkundige praktyk op 'n bepaalde tydstep) oor moderne rekeningkundige praktyk moet heers. Freedman voer dan aan dat dit logies is dat moderne rekeningkundige praktyk behoort te oorheers en dat dit in wese die beslissing was wat in *Gallagher v Jones*<sup>81</sup> bereik is.<sup>82</sup>

<sup>76.</sup> Tiley red *UK Tax Guide* 354 (paragraaf 7.72): "It is clear that the mere fact that an accountant or his employer wishes to charge a particular expense to capital or revenue will not be sufficient to determine its status at law." *Associated Portland Cement Manufacturers Ltd v Kerr* [1946] 1 All ER 68, 27 TC 103 en *Heather v PE Consulting Group* [1973] 1 All ER 8, 48 TC 320 word as gesag aangehaal.

<sup>77.</sup> *Gallagher v Jones* 66 TC 77

<sup>78.</sup> Freedman 1993 *Ordinary Principles* 471: "A working description of the method used to compute trading profits for tax purposes could have been, until the decision of *Gallagher v. Jones*, that the net profits must be computed for the period on normal commercial principles in accordance with established legal concepts and subject to any specific qualifications imposed by the Taxes Act." (onderstreping bygevoeg) Verwys ook na die gesag wat sy in voetnotas 14 tot 16 op bladsy 471 aanhaal.

<sup>79.</sup> *Ostime (Inspector of Taxes) v Duple Motor Bodies Ltd* [1961] 2 All E.R. 167, H.L.

<sup>80.</sup> Freedman 1993 *Ordinary Principles* op 471: "On analysis, it appears that these cardinal principles originated in accountancy practice but have been transmogrified into legal principles by the courts".

<sup>81.</sup> *Gallagher v Jones* 66 TC 77

<sup>82.</sup> Freedman 1993 *Ordinary Principles* 471: "The ... question is then to what extent these 'established legal concepts' (based on a judicial understanding of accounting practice at some fixed point of time) should prevail over modern accounting practice. Stated baldly in this way it seems logical that modern accountancy practice should prevail and this is essentially the decision reached by the Court of Appeal in *Gallagher v*

Die moontlikheid dat 'n reël wat deur 'n regter gemaak is, 'n algemeen aanvaarde reël van kommersiële rekeningkunde kan oorheers, is nie heeltemal deur die hof uitgesluit nie. Die hof het bevind dat dit egter nie kan plaasvind waar 'n reël van kommersiële rekeningkunde toepaslik was op die betrokke geval, waar daar geen weersprekende rekeningkundige reëls is nie, en waar die reël nie aangedui kan word teenstrydig met die ware feite of andersins ontoepaslik is om die ware winste of verliese van die sakeonderneming te bepaal nie.<sup>83</sup>

In *Johnston v Britannia Airways*<sup>84</sup> het Knox R bevind dat die hof huiwerig sal wees om te bevind dat 'n stel state wat ingevolge aanvaarde rekeningkundige praktyk opgestel is, nie 'n behoorlike aanduiding van die belastingpligtige se winste vir inkomstebelastingdoeleindes is nie. Die hof sal veral huiwerig wees om te bevind dat 'n stel state wat ingevolge gewone beginsels van kommersiële rekeningkunde opgestel is, nie aan die vereistes van die belastingwetgewing voldoen nie, bloot omdat dit deur 'n reël wat deur 'n regter gemaak is, oorheers word.<sup>85</sup>

In *Gallagher v Jones*<sup>86</sup> het sir Thomas Bingham bevind dat hy dit moeilik vind om te verstaan hoe 'n reël wat deur 'n regter gemaak is, die toepassing van 'n algemeen aanvaarde reël van kommersiële rekeningkunde kan oorheers wat (a) op die situasie van toepassing is, (b) wat die enigste reël is wat van toepassing is en (c) wat met die ware feite verenigbaar is en wat nie op enige ander wyse ontoepaslik is in die vasstelling van die ware wins of verlies van die betrokke sakeonderneming is nie.<sup>87</sup>

Die howe het egter ook in sekere gevalle die algemeen aanvaarde rekeningkundige hantering omvergewerp waar die hantering 'n beginsel oortree het wat deur die howe ontwikkel is as deel van die proses om die "volle bedrag van die winste" te bereken soos

---

*Jones.*"

83. Freedman 1993 *Ordinary Principles* 471: "The possibility that a judge-made rule could override a generally accepted rule of commercial accountancy was not ruled out completely. However, the Court took the view that this could not occur where a rule of commercial accountancy was applicable to the situation in question, where there was no competing rules of accountancy and where the rule was not shown to be inconsistent with the true facts or otherwise inapt to determine the true profits or losses of the business."

84. *Johnston v Britannia Airways* [1994] STC 763

85. *Johnston v Britannia Airways* [1994] STC 763 op 782 volgens Knox R: "The court is slow to accept that accounts prepared in accordance with accepted principles of commercial accountancy are not adequate for tax purposes as a true statement of the taxpayer's profits for the relevant period. In particular, it is slow to find that there is a judge-made rule of law which prevents accounts prepared in accordance with the ordinary principles of commercial accountancy from complying with the requirements of the tax legislation. The latest example of this is *Gallagher v Jones*, but in that case there was no competing method of accounting relied upon as giving a true and fair statement of the relevant profits."

86. *Gallagher v Jones* 66 TC 77

87. In *Gallagher v Jones* [1993] STC 537 op 555–556, [1994] Ch 107 op 134 het sir Thomas Bingham MR bevind: "... I find it hard to understand how any judge-made rule could override the application of a generally accepted rule of commercial accountancy which (a) applied to the situation in question, (b) was not one of two or more rules applicable to the situation in question and (c) was not shown to be inconsistent with the true facts or otherwise inapt to determine the true profits or losses of the business."

deur die Inkomstebelastingwette vereis word.<sup>88</sup>

In die twee hofsake *Threlfall v Jones*, *Gallagher v Jones*<sup>89</sup> en *Johnston v Britannia Airways*<sup>90</sup> was die hof onwillig om 'n beginsel toe te pas om algemeen aanvaarde rekeningkundige hanterings omver te werp. Dié sake illustreer die hof se huiwering om deesdae algemeen aanvaarde rekeningkundige hantering omver te werp. 'n Rede wat aangevoer word, is die feit dat rekeningkundige praktyk deesdae omvat word in standpunte en dat die getuieis oor rekeningkundige praktyk gesien kan word as die mening van 'n hele professie. Rekeningkundige bewyse dra gevolglik groter gewig.<sup>91</sup>

Volgens Tiley laat artikel 42 van die FA 1998 (wat bepaal dat winste volgens 'n rekeningkundige basis wat 'n ware en redelike siening gee, gemeet moet word) en die uitspraak in *Gallagher v Jones*<sup>92</sup> (wat die gebruik van rekeningkundige praktyk vereis behalwe waar dit andersins onvanpas is om die ware winste of verliese van 'n sakeonderneming vas te stel) baie buigsamheid aan die hof om regsreëls bo rekeningkundige praktyk te kies, maar dat die hof min tekens toon om wel van rekeningkundige praktyk af te wyk.<sup>93</sup>

---

<sup>88</sup>. Sherwood red 1997 *Accountancy & Taxable Profit* 485: "But the courts have also been prepared to over-ride for tax the commercially acceptable accounting treatment of an item, not by reference to a specific provision, but because the treatment violates some principle developed by the courts as part of the process of calculating 'the full amount of the profits', as required by the Taxes Act."

<sup>89</sup>. *Threlfall v Jones*, *Gallagher v Jones* 66 TC 77

<sup>90</sup>. *Johnston v Britannia Airways* 67 TC 99

<sup>91</sup>. Sherwood red 1997 *Accountancy & Taxable Profit* 485: "Two important cases decided in 1993 and 1994, *Threlfall v Jones* and *Johnstone v Britannia Airways* (66 TC 77 and 67 TC 99) were concerned, not with *whether* an item of income or expenditure is - ever - taxable or deductible but *when*. In both, the courts were unwilling to identify and apply any such principle to over-ride generally accepted accounting treatment concerned with the timing of an item of income or expenditure. These cases illustrate the courts' reluctance nowadays to hold that general accepted accounting treatment should be over-ridden for tax in this way. One factor at work here is the, relatively recent, codification and continuing refinement of accounting practice by means of accounting standards. As a result the expert evidence given before the Commissioners on the correct accounting treatment of an item can nowadays be seen not just as the expression of a single practitioner's opinion but, in effect, as the collective view of the profession. Accountancy evidence therefore carries greater weight than it once did."

<sup>92</sup>. *Gallagher v Jones* 66 TC 77

<sup>93</sup>. Tiley *Revenue Law* 423: "The tax system measures the profits of a business for a particular period. Today, FA 1998, s. 42 provides that the profit must be measured on accounting bases which give a true and fair view – subject to any adjustment required or authorised by law. The 1993 decision of the Court of Appeal in *Gallagher v Jones* ... also refers to the role of accounting practice in measuring profits, unless it is 'otherwise inapt to determine the true profits or losses of the business'. These two formulae give courts considerable flexibility in preferring a rule of law to accounting practice, but so far the courts have shown few signs of wanting to do so, and the Revenue has shown little enthusiasm in inviting the courts to do so."

### 3.3.2.4 Tydsberekening

#### 3.3.2.4.1 Inleiding

Dit is duidelik dat dit belangrik is om te bepaal in watter tydperk inkomste en onkoste erken moet word.

Daar is geen wetgewing wat spesifiek die vasstelling van die tydstip van die erkenning van inkomste en onkoste reël nie.

#### 3.3.2.4.2 Ontvangste

In gevalle waar rekeningkundige beginsels aanvaar is, soos byvoorbeeld *Schedule D Case I* en *II*, word hierdie beginsels toegepas om die tydstip van die erkenning van inkomste te bepaal.<sup>94</sup>

Die volgende drie reëls is deur die hof ontwikkel om te bepaal wanneer 'n ontvangste belasbaar is:

- i) die eerste is 'n realisasiebeginsel,
- ii) die tweede is 'n paringsbeginsel, en
- iii) die derde is dat die hof uitvoering aan rekeningkundige bewyse sal gee om 'n vooruitontvangte inkomste uit te skuif en in 'n latere tydperk te erken.

Hierdie beginsels is egter nou aan rekeningkundige beginsels onderworpe.<sup>95</sup> Die rekeningkundige beginsel van omsigtigheid is ondersteuning vir die eersgenoemde reël<sup>96</sup>, die paringsbeginsel vir die tweede<sup>97</sup> en die derde reël is ook deur rekeningkundige beginsels beïnvloed.<sup>98</sup>

#### 3.3.2.4.3 Onkoste

Ten opsigte van die tydsberekening van die aftrekking van onkoste ontstaan veral twee vrae:

---

<sup>94.</sup> *Tiley Revenue Law* 134: "Timing questions depend first on whether accounting principles are adopted. If they are, as in ... Schedule D, Cases I and II, the those principles must be considered."

<sup>95.</sup> *Tiley Revenue Law* 425 tot 426: "Three general principles have been developed by the courts (but, as always, these are now subject to accounting principles): the first is a realisation principle based on the time when the profits are ascertained or realised; the second is a matching principle which will override the first principle when it is appropriate to do so and shift the receipt back to the period when the receipt was earned; the third principle is that the courts will give effect to accounting evidence to move a payment which has been received forward to a later accounting period." (onderstreping bygevoeg)

<sup>96.</sup> *Tiley Revenue Law* 426 waar hy met die "profits ascertained or realised" reël handel: "This principle is a rule against anticipation of profits. The accounting principle of prudence is another basis for the rule ..."

<sup>97.</sup> *Tiley Revenue Law* 426 waar hy met die "matching principle" reël handel: "Under this principle legal rules and accounting principles also converge; both wish to match the receipts with the relevant expenditure."

<sup>98.</sup> *Tiley Revenue Law* 430 waar hy met die "payment in advance" reël handel: "It ought to follow from the matching principle that where a payment is received in advance that sum should enter the account only when the service has been rendered or the goods supplied. A case supporting this is *Symons v Weeks*, but that decision may best be seen as one based on strong accounting evidence."

- i) hoe voorwaardelike aanspreeklikhede hanteer word, en
- ii) hoe aanspreeklikhede, wat oor meer as een periode in die rekords erken moet word, hanteer word.<sup>99</sup>

Die vraag of 'n aftrekking vir 'n aanspreeklikheid gemaak mag word, word in die eerste plek deur rekeningkundige beginsels gereël. *Financial Reporting Standard 12* reël tans die erkenning van aanspreeklikhede en is gevolglik toepaslik.<sup>100</sup>

Die tweede vraag hierbo handel daaroor of 'n onkoste wat betaal is, as 'n eenmalige aftrekking geëis kan word en of dit oor 'n tydperk versprei moet word. In *Gallagher v Jones*<sup>101</sup> het die hof beslis dat 'n onkoste wel oor tyd versprei moet word indien rekeningkundige praktyk dit vereis.<sup>102</sup>

Daar is geen reël in die inkomstebelastingwetgewing wat die tydsberekening van die aftrekking van onkoste reël nie. Die beginpunt vir belastingdoeleindes is die rekeningkundige wins soos deur die state aangetoon word, wat ingevolge algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk<sup>103</sup> opgestel is.<sup>104</sup>

Onkoste, wat van 'n inkomste-aard is, wat ingevolge korrekte rekeningkundige praktyk uitgestel (of gekapitaliseer) word, sal dan slegs vir inkomstebelastingdoeleindes as 'n aftrekking toegelaat word wanneer dit na die wins-en-verlies-rekening, ingevolge die AARP, gepos word.<sup>105</sup>

Vir lank is daar aanvaar dat daar 'n belastingregsreël was dat 'n wins en 'n verlies nie vooruitgehoop of voorsien mag word nie. In die saak *Herbert Smith v Honour*<sup>106</sup> het hierdie

---

<sup>99.</sup> *Tiley Revenue Law 432*: "In relation to expenses two sets of issues arise: the first is what to do with a liability which is not yet certain; the second is how to deal with a liability which has arisen but which needs to be entered into the accounts over more than one period of account (i.e. spread).

<sup>100.</sup> *Tiley Revenue Law 432*: "The question whether a deduction can be made for a contingent liability must be answered first by reference to sound principles of accountancy practice. ... Accounting practice, as set out in FRS 12 and, therefore, applicable to tax law under FA 1998, s. 42, distinguishes liabilities for which provision must be made in the accounts (so giving rise to the deduction for tax purposes) from liabilities for which a note to the account suffices (for which no deduction will be made.)"

<sup>101.</sup> *Gallagher v Jones* 66 TC 77

<sup>102.</sup> *Tiley Revenue Law 434*: "The question is whether a payment which has been made can be taken as a deduction, or whether it must be spread forward. In 1993 the Court of Appeal, in *Gallagher v Jones*, held that the expenses must indeed be spread forward if accounting practice required it ..."

<sup>103.</sup> Verder in hierdie skrywe bloot na verwys as "AARP".

<sup>104.</sup> *Guerra red 2001 Deferred revenue expenditure 859*: "It has been well established that there is no rule of law stating that expenditure is tax deductible as it is paid or incurred. For timing purposes, the starting point for tax is the measure of accounting profits as shown by accounts drawn up under generally accepted accounting practice."

<sup>105.</sup> *Guerra red 2001 Deferred revenue expenditure 859*: "This means that expenditure which is revenue in terms of tax law, but which is deferred (or 'capitalised') and shown somewhere on the balance sheet under correct accounting practice, can only be relieved for tax purposes as and when it is posted to the profit and loss account in accordance with generally accepted accountancy practice."

<sup>106.</sup> *Herbert Smith v Honour* [1999] STC 173



beginsel ter sprake gekom. Dit was 'n saak wat in die Hoër Hof beslis is en die *Inland Revenue* het besluit om nie daarteen appèl aan te teken nie. Die regter het in hierdie saak beslis dat 'n hantering wat nie aan die AARP voldoen het nie, nie een wat wel daaraan voldoen, kon vervang nie. Daar is ook bevind dat daar geen algemene reël in die belastingreg was wat 'n voorsiening, wat op gronde van omsigtigheid gemaak word, verbied het waar die maak van die betrokke voorsiening deur die AARP vereis word nie.<sup>107</sup> Die regter het aanvaar dat die voorsiening ingevolge die belastingreg aanvegbaar is indien die maak van die voorsiening nie versoenbaar met die ware feite is nie of indien die voorsiening nie met behoorlike akkuraatheid geskat kan word nie.<sup>108</sup>

'n Vraag het ontstaan of die feit dat rekenmeesters uitgawes kapitaliseer, die aard van die uitgawes vir inkomstebelastingdoeleindes beïnvloed. Volgens *Inland Revenue* is die vraag of 'n onkoste vir belastingdoeleindes kapitaal of inkomste is, 'n regspraak. Hulle argumenteer dat onkoste wat van 'n inkomste-aard is, dus nie die karakter daarvan sal verloor bloot omdat dit nie ten volle in 'n betrokke jaar van aanslag teen die wins-en-verlies-rekening gedebiteer is nie.<sup>109</sup>

Daar is geen reël in die belastingreg (uitgesluit spesifieke wetsbepalings) wat bepaal dat die regte tyd vir die aftrekking vir belastingdoeleindes van uitgawes, wat 'n inkomste-aard het, daardie jaar is waarin dit aangegaan is of waar daar 'n regspraak is om dit te betaal nie. Dit volg dan dat in die geval waar onkoste van 'n inkomste-aard oor meer as een jaar versprei word, en hierdie hantering ingevolge die AARP is, daar geen reël in die belastingreg is wat die belastingpligtige toelaat om die volle bedrag by die aangaan daarvan af te trek nie.<sup>110</sup>

Waar die winste van 'n bedryf uit die verkoop van goedere ontstaan, hang die wins of verlies vir 'n bepaalde periode af van:

- i) die verkope wat in die periode bewerkstellig is,

---

<sup>107</sup>. Sherwood red 1999 *Interaction* 641: "The judge held that: (1) in this case it was not open to Revenue to replace a treatment which accorded with GAAP, and indeed was the only treatment which so accorded, by one that did not; (2) there was no general rule of tax law which prohibited provisions made on the grounds of prudence where the making of the provisions was required by GAAP."

<sup>108</sup>. Sherwood red 1999 *Interaction* 641: "The judge accepted, as had the taxpayers, that provisions were vulnerable to challenge under tax law if the making of the provision was inconsistent with the true facts, or if the provision was not estimated with sufficient accuracy."

<sup>109</sup>. Sherwood red 1999 *Relationship* 624: "The question of whether expenditure is capital or revenue for tax purposes is one of tax law. It follows that expenditure which is revenue for tax purposes does not, and cannot, lose that character whether or not it is charged wholly in one year's accounts, or spread over the accounts of more than one year. In other words expenditure does not become capital expenditure by being 'capitalised'; 'capitalised' revenue expenditure is still revenue. Equally, capital expenditure does not become revenue expenditure when, say, depreciation is charged to the profit and loss account."

<sup>110</sup>. Sherwood red 1999 *Relationship* 624: "Leaving aside these specific tax provisions, there is no rule of tax law that the 'right' time to deduct revenue expenditure for tax purposes is the year in which it is incurred, or the year in which there is a legal liability to pay it. (*Threlfall v Jones*, 66 TC 77). It follows that where revenue expenditure is spread over the accounts of more than one year, and this treatment accords with GAAP, there is no rule of tax which entitles a taxpayer to deduct it all 'up-front'."

- ii) die waardasie van die voorraad van onverkoopte goedere, en
- iii) die uitgawes wat in die bedryf van die onderneming aangegaan is.<sup>111</sup>

Die eerste vereiste van die belastingreg is dat die state wat deur 'n handelaar opgestel word, al bogenoemde aangeleenthede ingevolge algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels sal hanteer. Dit is egter belangrik om daarop te let dat die vorm van die state nie deurslaggewend sal wees nie en dat die "algemene rekeningkundige beginsels" aan die statutêre en juridiese interpretasie onderworpe is.<sup>112</sup>

In die berekening van die winste van 'n bedryf is dit gewone rekeningkundige praktyk om enige bedrag in verband met aanspreeklikhede wat toegeval het oor die rekeningkundige periode as 'n uitgawe toe te laat. Oor die algemeen kan geen aftrekking gemaak word vir 'n aanspreeklikheid wat nie toegeval ("accrued") het nie, selfs al is daar 'n moontlikheid dat dit in die toekoms sal ontstaan. Dit is egter nie 'n universele reël nie en die aftrekbaarheid moet op die feite van elke geval beoordeel word.<sup>113</sup>

In *Johnston v Britannia Airways Ltd*<sup>114</sup> (BAL) het die maatskappy voorsiening gemaak vir die koste van groot opknapping van elke vliegtuig (wat elke drie tot vier jaar plaasvind) deur die toevallingsmetode te gebruik. Dit het die gemiddelde koste van 'n opknapping per uur gevlieg bereken en dit vermenigvuldig met die ure wat die enjin gedurende die rekeningkundige periode gevlieg het. Die koste is gevolglik ingevolge SSAP 2 erken voordat dit werklik aangegaan is. Die Spesiale Kommissaris het BAL se hantering aanvaar, aangesien dit voldoen het aan die vereistes van SSAP 2 en as sodanig in ooreenstemming met die algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk was. Die Hoër hof het BAL se hantering aanvaar. Die metode is onder andere aanvaar omdat daar bevind is dat dit nie 'n vereiste is dat voorsiening noodsaaklik ("essential") was nie, maar bloot dat die rekeningkundige metode gepas moet wees om by 'n werklike beeld van die winste vir die betrokke periode uit te kom.

Die algemene beginsel is gestel deur Viscount Simon LC in *IRC v Gardner, Mountain and*

<sup>111</sup>. Simon ea *Simon's Taxes* 2039 (paragraaf B3.913): "Where the profit of a trade arise from the sale of goods ... the profit or loss for a given period depends upon three main factors – (a) the sale effected in the period; (b) the valuation of any stock of unsold goods; (c) expenditure ..."

<sup>112</sup>. Simon ea *Simon's Taxes* 2039 (paragraaf B3.913): "In the accounts prepared by the trader all these matters may be expected to be dealt with according to the accepted accountancy principles applicable to the trade. That they should do so is the first requirement of tax law. However it has been seen already that the form of the accounts is not decisive and that the 'normal accountancy principles' rule is subject to statutory and judicial interpretation."

<sup>113</sup>. Simon ea *Simon's Taxes* 2045 (paragraaf B3.916): "In computing the profits of a trade it is the normal accountancy practice to allow as an expense any sum in respect of liabilities which have accrued over the accounting period. But generally no deduction can be made in computing the profit of a given accounting period, for a liability which has not yet accrued, even though there is a contingency that it will accrue in the future. However there is no universal rule on this topic. And the question has to be decided on the facts of each case, and particularly on the facts showing the nature of the business in question, and those indicating the degree of contingency."

<sup>114</sup>. *Johnston v Britannia Airways Ltd* [1994] STC 763

*D'Ambrumenil Ltd.*<sup>115</sup> Dienste wat volledig voltooi is, of goedere wat gelewer is, wat nie tot in die volgende jaar betaal sal word nie, kan nie in die algemeen hanteer word as 'n verlies ten opsigte van die uitgawe in die een jaar en 'n wins ten opsigte van die vergoeding in die volgende jaar nie. By die vasstelling van die belasbare inkomste moet die netto resultaat getoon word in die wins-en-verlies-staat in die jaar wat die diens voltooi is of die goedere gelewer is.<sup>116</sup>

Die kwessies van tydsberekening van uitgawes is omvattend hersien deur die Appèlhof in *Gallagher v Jones*<sup>117</sup>. Die belastingpligtige het 'n finansiële bruikhuur aangegaan en het gepoog om die betalings wat ingevolge die bruikhuur gemaak is, af te trek soos die betalings gemaak is. *Inland Revenue* het geargumenteer dat die betalings oor die termyn van die bruikhuur, ingevolge die bepalings van die rekeningkundige standpunt SSAP 21, versprei moet word. Die getuienis het getoon dat die belastingpligtige se benadering 'n misleidende beeld van die bedryfsresultate sal gee. In die lig hiervan het die hof beslis dat dit uitsonderlik sal wees as 'n reël wat 'n regter gemaak het 'n algemeen aanvaarde reël van kommersiële rekeningkunde kan oorheers wat (1) van toepassing is in die onderhawige geval, (2) nie een van twee of meer reëls was wat op die onderhawige geval van toepassing kon wees nie en (3) wat nie teenstrydig met die ware feite was of andersins ontoepaslik was in die vasstelling van die winste of verliese van die sakeonderneming nie.

#### 3.3.2.4.4 Gevolgtrekking

Dit is interessant om hier op te let dat die howe op die reëls vir die erkenning van inkomste en onkoste (winste of aanwinste) gefokus het om die tydsberekening van die erkenning daarvan vir inkomstebelastingdoeleindes vas te stel, eerder as op 'n semantiese ontleding van die begrippe "arising or accruing to" soos dit in artikel 18 van die TA 1988 gebruik word. Dit wil voorkom asof die howe dus aanvaar het dat die begrip *winste of aanwinste* ("profits or gains") ook die gewone rekeningkundige reëls vir die erkenning daarvan impliseer en dat daar gevolglik geen nodigheid was om die betekenis van die begrippe *ontstaan of toegeval aan* ("arising or accruing to") te oorweeg nie. Hierdie benadering is in kontras met die benadering wat in Suid-Afrika en Australië gevolg is.<sup>118</sup>

<sup>115.</sup> *IRC v Gardner, Mountain and D'Ambrumenil Ltd* (1947) 29 TC 69

<sup>116.</sup> Viscount Simon LC in *IRC v Gardner, Mountain and D'Ambrumenil Ltd* (1947) 29 TC 69 op 93: "... services completely rendered or goods supplied, which are not to be paid for till a subsequent year, cannot generally be dealt with by treating the taxpayer's outlay as pure loss in the year in which it was incurred and bringing in the remuneration as pure profit in the subsequent year in which it is paid or due to be paid. In making an assessment ... the net result of the transaction, setting expenses on the one side and a figure for remuneration on the other side, ought to appear ... in the same year's profit and loss account and that year will be the year when the service was rendered or the goods delivered ... This may involve ... an estimate of what the future remuneration will amount to ... (but this provisional estimate) could be corrected when the precise figure was known, by additional assessment..."

<sup>117.</sup> *Gallagher v Jones* [1993] STC 537

<sup>118.</sup> Verwys na afdeling 4.3.3.2 van hoofstuk 2 en afdeling 3.3.3 van hoofstuk 3.

### 3.3.3 Statutêre aanpassings

Die reg om af te trek word beperk deur 'n aantal reëls wat uit die wetgewing en/of uit die houe se uitleg van die betekenis van *winste* ontwikkel is, soos byvoorbeeld:

- i) Die uitgawe moet vir sakedoeleindes aangegaan wees;<sup>119</sup>
- ii) Dit moes slegs vir sakedoeleindes aangegaan wees;
- iii) Dit moes aangegaan wees met die doel om winste te verdien;
- iv) Dit moet 'n uitgawe wees in die verdien van winste en nie die verdeling van winste nie;
- v) Dit moet van 'n inkomste-aard in teenstelling met 'n kapitale aard wees en
- vi) Dit moet nie uitdruklik verbied word deur een of ander statutêre bepaling nie.

Die houe het in die verlede bevind dat daar in die beantwoording van vrae wat na aanleiding van bogenoemde beginsels ontstaan, ook van gevestigde kommersiële rekeningkundige praktyk kennis geneem moet word.<sup>120</sup> Tiley voer egter aan dat die rol van rekeningkundige praktyk minder duidelik is, aangesien die reëls as regs kwessies eerder as kwessies van feite gesien word en dus moontlik buite die omvang van artikel 42 van die FA 1998 en die beginsels van *Gallagher v Jones*<sup>121</sup> val. Hy voer egter aan dat rekeningkundige bewyse beslis in die uitleg en toepassing van hierdie reëls toelaatbaar is.<sup>122</sup>

## 4 TOEPASLIKHEID OP SUID-AFRIKAANSE INKOMSTEBELASTINGREG

### 4.1 Inleiding

Hierdie afdeling sal eerstens die omskrywing van die betrokke heffingsbepalings in die Suid-Afrikaanse en Engelse inkomstebelastingreg bespreek en dan voortgaan om die bepaling te vergelyk. Nadat die bepaling vergelyk is, sal 'n gevolgtrekking oor die toepaslikheid van Engelse hofbeslissings by die uitleg van die Suid-Afrikaanse omskrywing van bruto inkomste gemaak word en dan meer spesifiek rakende die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels by so 'n genoemde uitleg.

### 4.2 Omskrywing van heffingsbepalings

In Suid-Afrika vorm die omskrywing van die begrip *bruto inkomste* die basis vir die vasstelling van inkomstebelasting. Die omskrywing van die begrip kan opsommenderwys soos volg

<sup>119</sup>. Verwys TA 1988, s.74(a).

<sup>120</sup>. Per Lord Sumner in *Usher's Wiltshire Brewery Ltd v Bruce* [1915] AC 433 op 468, 6 TC 399 op 436.

<sup>121</sup>. *Gallagher v Jones* 66 TC 77

<sup>122</sup>. Tiley *Revenue Law* 388: "Previously, the courts stated that, in answering all these questions, regard must be had to established commercial accounting principles. Today, the role of accounting practice is less clear since many of these rules are now treated as matters of law rather than of fact and so potentially outside s. 42 and Lord Bingham's *dictum* in *Gallagher v Jones* ... However, evidence of accounting practice is no doubt admissible."

geformuleer word: "ontvangste en toevallings wat nie van 'n kapitale aard is nie".<sup>123</sup>

In die Verenigde Koninkryk vorm *winste of aanwinste* ("profits or gains") die basis van inkomstebelasting.<sup>124</sup>

### 4.3 Vergelyking van heffingsbepaling

#### 4.3.1 Inleiding

Op die oog af lyk dit moontlik asof daar 'n wesenlike verskil tussen die twee omskrywings bestaan en asof 'n verwysing na hofsake van die Verenigde Koninkryk by die uitleg van die Suid-Afrikaanse omskrywing van bruto inkomste slegs in 'n baie beperkte mate toepaslik mag wees.

In hoofstuk 2 is daar egter aangevoer dat daar 'n argument bestaan dat die bruto inkomste-omskrywing uitgelê kan word om bloot *inkomste* (in die gewone betekenis daarvan) te beteken en dat *inkomste* dieselfde betekenis as *winste of aanwinste* het.<sup>125</sup> Indien laasgenoemde uitleg aanvaar word, mag 'n verwysing na die hofsake van die Verenigde Koninkryk baie meer toepaslik wees.

Hierdie afdeling sal gevolglik in die eerste plek ondersoek of die algemeen aanvaarde uitleg van die bruto inkomste-omskrywing ooreenkomste met die Verenigde Koninkryk se heffingsbepalings toon. Daarna sal die alternatiewe uitleg van die bruto inkomste-omskrywing oorweeg word.

#### 4.3.2 Algemeen aanvaarde betekenis

In Suid-Afrika is die vraag of daar 'n ontvangste of toevalling was, die beginpunt vir die oorweging of 'n item *bruto inkomste* uitmaak.

Die Verenigde Koninkryk se wetgewing, daarenteen, verwys geensins na die manier waarop 'n bedrag na die belastingpligtige vloei nie. Dit verwys bloot daarna dat winste of aanwinste wat ontstaan of toeval aan 'n belastingpligtige belas sal word. Die reëls rakende die tydsberekening van die erkenning van inkomste word in die breë deur gewone rekeningkundige beginsels gereël.

Daar is dus wesenlik geen ooreenkoms tussen die manier waarop die tydsberekening van die belasbaarheid van inkomste in die Verenigde Koninkryk en Suid-Afrika bepaal word nie.

Die bruto inkomste-omskrywing in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing sluit dan pertinent ontvangste of toevallings van 'n kapitale aard van belasbare inkomste uit. Alhoewel dit nie pertinent so in die Verenigde Koninkryk se inkomstebelastingwetgewing gestel word nie, het die hofe die betekenis van inkomste ook op hierdie wyse omskryf. 'n Verwysing na

<sup>123</sup> Verwys na die omskrywing van "bruto inkomste" in artikel 1 van die Wet: "... die totale bedrag, hetsy in kontant of andersins, ontvang deur of toegeval aan of ten gunste van so 'n persoon ... met uitsluiting van ontvangste en toevallings van 'n kapitale aard..."

<sup>124</sup> Verwys na afdeling 2.3 van hierdie hoofstuk.

<sup>125</sup> Verwys na afdeling 4 in hoofstuk 2.

VK-beslissings in hierdie verband is dan ook toepaslik (wat die verskeie verwysings na VK-sake in hierdie verband bewys). Rekeningkundige beginsels speel egter 'n beperkte rol in hierdie verband, aangesien die hof in die VK beslis het dat die onderskeid tussen kapitaal en inkomste 'n regspraakstuk is en rekeningkundige beginsels slegs as bewyse kan dien, maar nie op sigself deurslaggewend sal wees nie.

#### 4.3.3 Alternatiewe uitleg

In afdeling 4.2 van hoofstuk 2 is daar geargumenteer dat die frase "totale bedrag ontvang of toegeval anders as ontvangste en toevallings van 'n kapitale aard" (soos in die bruto inkomste-omsnywing in artikel 1 van die Wet gebruik word) dieselfde betekenis as die begrip *inkomste* het. Daar is dan ook geargumenteer dat die begrip *inkomste* weer dieselfde betekenis as *winste en aanwinste* ("profits and gains") kan hê.

Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat, ingevolge hierdie uitleg van die bruto inkomste-omsnywing in artikel 1 van die Wet, daar geen wesentlike verskil tussen die omsnywing van bruto inkomste in die Suid-Afrikaanse en die VK se inkomstebelastingreg is nie.

Indien hierdie uitleg dus aanvaar word, wat nie tans die geval in Suid-Afrika is nie, sal die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels in die uitleg van bruto inkomste baie relevant wees, soos in hierdie hoofstuk geblyk het.

#### 4.4 Vergelyking van die breë benaderings in Suid-Afrika, Australië en die Verenigde Koninkryk

Oor die algemeen is dit interessant om op te merk dat daar in die belastingreg van die Verenigde Koninkryk 'n baie groter gewilligheid is om na rekeningkundige beginsels in die uitleg van bepalinge te verwys as wat die geval is in die Suid-Afrikaanse en Australiese inkomstebelastingreg.

Daar word selfs in die uitleg van spesifieke statutêre aanpassings aanvaar dat rekeningkundige beginsels 'n geldige oorweging is.<sup>126</sup>

In Australië is daar 'n meer versigtige benadering om te aanvaar dat rekeningkundige beginsels deurslaggewend kan wees, selfs in die geval waar die ongedefinieerde begrip *inkomste* uitgelê moet word. Dit is interessant om hierdie benadering te kontrasteer met die benadering in die Verenigde Koninkryk waar die begrip *winste en aanwinste* uitgelê word en dit geredelik aanvaar word dat rekeningkundige beginsels 'n uiters belangrike rol speel.

In verdere kontras met bogenoemde is daar kwalik ooit na rekeningkundige beginsels in die uitleg van die bruto inkomste-omsnywing in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg verwys.

Na die skrywer se mening is dit dus duidelik dat daar ruimte is vir verskillende benaderings. Die benadering in die Verenigde Koninkryk toon 'n groter aanvaarding vir die onderliggende

<sup>126</sup> Verwys na afdeling 3.3.3 van hierdie hoofstuk.

beginsel dat 'n inkomstebelasting in die breë *inkomste* belas en dat hierdie *inkomste* geredelik deur rekeningkundige beginsels gemeet kan word. Die skrywer voer aan dat 'n soortgelyke benadering baie maklik deur die Australiese howe gevolg kon word as in ag geneem word dat die wetgewing daar die ongedefinieerde begrip *inkomste* belas. Tog het die howe daar verkies om nie geredelik te aanvaar dat rekeningkundige beginsels *inkomste* meet soos in die inkomstebelastingwetgewing bedoel word nie.

In die lig van bogenoemde wil die skrywer aanvoer dat daar ruimte vir howe is om in die breë 'n groter aanvaarding van rekeningkundige beginsels te demonstreer. Die skrywer wil aanvoer dat so 'n benadering in baie gevalle tot 'n meer sinvolle uitleg van die bepalings van die Inkomstebelastingwet sal aanleiding gee as die bestaande benadering wat effektief nie op enige onderliggende beginsel gebaseer is nie.<sup>127</sup> Dit is na die skrywer se mening baie minder waarskynlik dat die benadering wat in die Verenigde Koninkryk gevolg word, tot sinnelose resultate sal lei, aangesien dit erkende beginsels volg vir die vasstelling van *inkomste*.

---

<sup>127</sup>. Die Margo-kommissie het byvoorbeeld daarna verwys dat die kunsmatigheid van die belastingbasis in Suid-Afrika tot omstrede regsbeslissings aanleiding gegee het. Op 175: "Die huidige belastingstelsel in Suid-Afrika is in 'n sekere sin kunsmatig. Die stelsel belas nóg winste nóg kontantvloei, maar – ooreenkomstig 'n statutêre formule – elemente van albei. Die kunsmatigheid van die belastingbasis was al 'n onderwerp vir kritiek in gewysdes en regsartikels en het selfs al tot sekere omstrede regsbeslissings aanleiding gegee.

## HOOFSTUK 5

### GELYKVORMIGHEID

---

1	INLEIDING.....	180
1.1	Doel van die hoofstuk.....	180
1.2	Gelykvormigheid tussen inkomstebelasting en finansiële rekeningkunde.....	180
1.3	Wenslikheid van gelykvormigheid.....	182
1.4	Struktuur van hierdie hoofstuk .....	184
2	WENSLIKHEID VAN GELYKVORMIGHEID .....	184
2.1	Doelwitte van stelsels.....	184
2.1.1	Inleiding .....	184
2.1.2	Belastingstelsel .....	184
2.1.3	Finansiële rekeningkunde .....	185
2.1.4	Gevolgtrekking .....	185
2.2	Billikheid .....	187
2.3	Sekerheid .....	190
2.4	Eenvoud .....	192
2.5	Koste .....	193
2.6	Nakomingsvlakke .....	195
2.7	Impak op belastingbeleid .....	195
2.8	Voortdurende ontwikkeling van rekeningkundige praktyk.....	197
2.9	Verwringing van rekeningkundige standpunte .....	197
3	GEVOLGTREKKING .....	198

---

#### 1 INLEIDING

##### 1.1 Doel van die hoofstuk

In die voorafgaande hoofstukke is die rol van rekeningkundige beginsels in die uitleg van die inkomstebelastingwetgewing in Suid-Afrika, Australië en die Verenigde Koninkryk ondersoek.

In hierdie hoofstuk sal kortliks ondersoek word of dit uit 'n teoretiese oogpunt voordelig is as 'n inkomstebelastingstelsel rekeningkundige beginsels in die vasstelling van belasbare inkomste navolg.

##### 1.2 Gelykvormigheid tussen inkomstebelasting en finansiële rekeningkunde

Die inkomstebelastingwetgewing in Australië is aanvanklik op rekeningkundige beginsels



gebaseer en het vandag nog baie met hierdie beginsels in gemeen.<sup>1</sup> Die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingstelsel is weer op 'n vroeëre weergawe van die Australiese belastingwetgewing gebaseer.<sup>2</sup> Dit is vandag steeds duidelik dat die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing, ten minste gedeeltelik, van metodes en prosedures gebruik maak wat aan finansiële rekeningkunde ontleen is.

Aangesien inkomstebelasting op die belasbare inkomste van 'n belastingbetaler gehef word wat gedurende 'n jaar van aanslag verdien is, ontstaan daar by die jaarlikse berekening van belasbare inkomste baie van dieselfde kwessies as by finansiële rekeningkunde wanneer periodieke winste vasgestel moet word. Die inkomste verdien, en die aftrekkings aangegaan, moet berekenbaar en toedeelbaar wees en beide prosesse moet met 'n redelike mate van sekerheid kan plaasvind.<sup>3</sup> Die inkomstebelastingstelsel kan gevolglik by die aanneem van rekeningkunde beginsels, wat gevestig is om laasgenoemde kwessies aan te spreek, baat vind.

In die breë poog beide rekeningkunde en inkomstebelasting om *inkomste* te meet.<sup>4</sup> As sodanig kan daar moontlik 'n verwagting wees dat die bedrae wat deur die twee stelsels gemeet word, naastenby dieselfde behoort te wees. 'n Persoon sal nie geblameer word as hy verwag, getrou aan die naam van *inkomstebelasting*, dat 'n belastingpligtige se *inkomste* as basis vir hierdie tipe belasting dien nie. Alhoewel die omskrywing van die begrip *inkomste* deurgaans problematies is,<sup>5</sup> word dit algemeen aanvaar dat belasbare inkomste by 'n inkomstebelasting gelyk of nagenoeg gelyk moet wees aan die *werklike inkomste* of *werklike wins* van die belastingpligtige.<sup>6</sup> Sekere partye voer selfs aan dat inkomstebelastingwetgewing grondliggend gebrekkig is wanneer dit van die beginsel van die belas van winste afwyk.<sup>7</sup>

- 
1. Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 55 (paragraaf 7.2): "The framework of the tax law, having been originally formulated from accounting and business principles, still has much in common with those principles..."
  2. Meyerowitz *Income Tax* paragraaf 3.26: "... the first Income Tax Act of the Republic was modelled on the Income Tax Act of New South Wales."
  3. Cooper 1988 *Tax Accounting* 32: "Because income tax is levied on the taxable income derived by a taxpayer during the year of income, the requirement of an annual calculation of taxable income imports into tax the same difficulties faced by financial accounting when determining periodic profits. The necessity of computing taxable income annually requires that income derived and deductions incurred be calculable and allocable and that both processes can be done with some reasonable degree of certainty."
  4. Wat rekeningkunde betref, verwys na die bepreking in paragraaf 1.3.4.1 van hoofstuk 1. Wat inkomstebelasting betref, verwys na paragraaf 1.2 van hoofstuk 1.
  5. Verwys na die bespreking in paragraaf 1.3 van hoofstuk 1.
  6. Deutsch ea *Australian Tax Handbook* 4: "Ultimately, it seems that the concept of 'income' is allied or at least should be allied to the concept of 'gain'. That is, in a given period of time a taxpayer should be required to pay tax in respect of the gain which has accrued to the taxpayer during that period."
  7. Deutsch ea *Australian Tax Handbook* 5: "To the extent that the concept of income that has evolved through the statutory provisions and case law departs from the notion of gain, the income tax system could be considered by some to be 'fundamentally flawed'."

Die realiteit is egter dat die belasbare inkomste van 'n belastingpligtige egter in baie gevalle wesenlik van sy rekeningkundige inkomste verskil.<sup>8</sup> Dit is duidelik dat die berekening van belasbare inkomste ingevolge die inkomstebelastingstelsel in Suid-Afrika nie op dieselfde basis as die berekening van inkomste ingevolge finansiële rekeningkunde gemaak word nie.

In ander belastingjurisdiksies is daar egter wel 'n groot mate van gelykvormigheid tussen die rekeningkundige en inkomstebelastingstelsels. In sekere lande, byvoorbeeld Noorweë, word rekeningkundige praktyk op die belastingreg gebaseer terwyl in ander lande, byvoorbeeld Frankryk, Duitsland en Italië, rekeningkundige beginsels die basis daarstel vir die vasstelling van inkomstebelasting. In hierdie lande bestaan daar dus 'n besliste mate van gelykvormigheid tussen die berekening van inkomste ingevolge finansiële rekeningkunde en belasbare inkomste ingevolge die inkomstebelastingstelsel.<sup>9</sup>

Gelykvormigheid kan verskillende dimensies aanneem. In die eerste plek moet besluit word watter stelsel met die ander stelsel moet ooreenstem. Die bepaling van belasbare inkomste kan die bepaling van rekeningkundige inkomste volg; rekeningkundige verslagdoening kan die vasstelling van belasbare inkomste volg of 'n nuwe stelsel kan ingestel word. Tweedens, moet daar besluit word oor die graad van ooreenstemming. Die graad van ooreenstemming tussen belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste kan wissel van geen ooreenstemming tot volle ooreenstemming. Derdens, is die graad van die ooreenstemming ter sprake. Die graad van ooreenstemming kan wissel van die afdwinging van gelykvormigheid, die vrywillige voldoening aan gelykvormigheid of die toevallige resultaat van gelykvormigheid.<sup>10</sup>

### 1.3 Wenslikheid van gelykvormigheid

Die vraag wat in hierdie hoofstuk aangespreek sal word, is of gelykvormigheid tussen

---

<sup>8</sup>. Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 476: "The determination of income for tax purposes relies in part on methods and procedures used to determine income for financial accounting purposes. However, there are numerous instances when the methods and procedures used by each are quite divergent. Presumably this difference is due in part to different reporting objectives. Yet, given that both systems desire to measure income, it would appear that the amount determined for each should be somewhat similar. This is not the case and in some instances the amounts are significantly different." Alhoewel hierdie stellings in die Australiese konteks gemaak is, is dit na die skrywer se mening duidelik ook op Suid-Afrika van toepassing.

<sup>9</sup>. Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 476 (voetnota 2): "The conformity issue is a concern primarily in Anglo-Saxon countries such as Australia, Canada, the UK, and the USA because accounting rules and tax rules are somewhat independent of each other. In other countries, accounting practice either is dictated by tax rules, for example, Norway, or tax rules are based on financial accounting. Financial statements based on accounting rules are used to determine the basis of income tax assessment, for example, in France, Germany and Italy."

<sup>10</sup>. Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 476: "There are several dimensions of conformity: which system conforms to the other, the degree of conformity, and the extent of its imposition. Financial accounting could conform to tax accounting, tax accounting could conform to financial accounting, or a new system could be developed. The degree of conformity could range from none to complete ... Imposition deals with whether conformity is imposed, voluntary or merely coincidental."

finansiële rekeningkunde en die inkomstebelastingstelsel wenslik is.

Belastingkommissies oor die wêreld heen ontvang byvoorbeeld gereeld verskeie voorleggings dat belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste gelyk gestel moet word.<sup>11</sup> Die aangeleentheid is ook deur verskeie belastingkommissies en skrywers ondersoek en beredeneer.<sup>12</sup>

Uit die literatuur is dit duidelik dat daar verskeie menings oor die wenslikheid van gelykvormigheid tussen die berekening van inkomste ingevolge rekeningkunde en die berekening van belasbare inkomste ingevolge die inkomstebelastingstelsel is. Die volgende word byvoorbeeld aangevoer om die voordele van gelykvormigheid te wees:

- i) vereenvoudiging,<sup>13</sup>
- ii) groter sekerheid in die vasstelling van belasbare inkomste,<sup>14</sup>
- iii) groter billikheid,<sup>15</sup>
- iv) nakomingskoste kan verminder,<sup>16</sup>
- v) die vlakke van nakoming sal verhoog<sup>17</sup> en
- vi) daar mag 'n afname in die hoeveelheid en graad van konflik tussen die belastingpligtige en die belastinggaarder wees.<sup>18</sup>

Aan die ander kant word die volgende weer aangevoer as van die nadele van gelykvormigheid te wees:

- i) kompleksiteit,<sup>19</sup>
- ii) verminderde sekerheid,<sup>20</sup>
- iii) druk op finansiële rekeningkunde se reëlmakende owerhede,<sup>21</sup>

<sup>11</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 486: "In 1975, the Asprey Committee reported that submissions had been received suggesting that net income for tax purposes should be determined by generally accepted principles of financial accounting, subject to certain specific provisions in the tax legislation." Cooper 1988 *Tax Accounting* 41: "It is argued by many that financial and tax accounting ought to have rules which correspond ...". Verwys ook na voetnota 58 wat op 41 tot 42 aangehaal word: "The Asprey Committee referred to the numerous submissions it received along these lines and the similar submissions made previously to the Spooner, Hulme and Ligertwood Committees."

<sup>12</sup> Verwys byvoorbeeld na Freedman 1995 *Defining Taxable Profit*, Green 1995 *Accounting Standards* en Parcano 1993 *Alignment of Taxable Income*.

<sup>13</sup> Verwys na afdeling 2.4 van hierdie hoofstuk.

<sup>14</sup> Verwys na afdeling 2.3 van hierdie hoofstuk.

<sup>15</sup> Verwys na afdeling 2.2 van hierdie hoofstuk.

<sup>16</sup> Verwys na afdeling 2.5 van hierdie hoofstuk.

<sup>17</sup> Verwys na afdeling 2.6 van hierdie hoofstuk.

<sup>18</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 477: "... there might be a decline in the number and degree of conflicts between taxing authorities ... and taxpayers."

<sup>19</sup> Verwys na afdeling 2.4 van hierdie hoofstuk.

<sup>20</sup> Verwys na afdeling 2.3 van hierdie hoofstuk.

<sup>21</sup> Verwys na afdeling 2.7, 2.8 en 2.9 van hierdie hoofstuk.

- iv) ouditfooe mag toeneem, aangesien rekeningkundige firmas groter verantwoordelikheid neem en gevolglik groter aanspreeklikheid-blootstelling het,<sup>22</sup> en
- v) ondernemings sal poog om verdienste te bestuur wat 'n negatiewe invloed op belastinginkomste en die kapitale markte sal hê.<sup>23</sup>

Verdere vrae ontstaan oor die rol en invloed wat die regering op die rekeningkundige reëlmakende proses sal hê, belastingbeleid-maatstawwe, belastingpligtige nakoming, nakomingskoste en die rekeningkundige professie.

#### 1.4 Struktuur van hierdie hoofstuk

In die volgende afdeling gaan die wenslikheid van gelykvormigheid tussen die inkomstebelastingstelsel en finansiële rekeningkunde na aanleiding van 'n aantal kriteria bespreek word.

Die hoofstuk sal dan afgesluit word deur die gevolgtrekkings van verskeie skrywers en kommissies rakende die wenslikheid van gelykvormigheid tussen die inkomstebelastingstelsel en finansiële rekeningkunde te bespreek. Die skrywer sal dan ook 'n eie mening rakende gelykvormigheid uitspreek.

## 2 WENSLIKHEID VAN GELYKVORMIGHEID

### 2.1 Doelwitte van stelsels

#### 2.1.1 Inleiding

Daar is aangevoer dat in die lig van die uiteenlopende doelwitte van 'n inkomstebelastingstelsel en finansiële rekeningkunde, gelykvormigheid tussen die twee stelsels moeilik bereikbaar sal wees.<sup>24</sup> Hierdie afdeling sal dus kortliks die doelwitte van die twee stelsels bespreek en oorweeg in watter mate dit gelykvormigheid beïnvloed.

#### 2.1.2 Belastingstelsel

Die primêre doelwit van 'n belastingstelsel is om inkomste vir regeringsprogramme te genereer.<sup>25</sup> Verder gebruik regerings ook die belastingstelsel vir:

- i) die verdeling van rykdom,
- ii) om beheer oor die ekonomie uit te oefen,

<sup>22</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 503: "... the responsibilities of the auditor might increase because the statements produced now serve two audiences. With increased responsibilities comes increased liability exposure, and increases in either lead to larger fees."

<sup>23</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 477: "It also raises some questions: would firms try to manage earnings further, and what effect would this have on tax revenues and capital markets?"

<sup>24</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 480: "Taking into account the apparent differences in objectives and conceptual background of each, it appears that conformity would be difficult."

<sup>25</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 478: "The primary objective of a tax system is to raise revenue for government programs."

- iii) om sosiale doelwitte te bereik,
- iv) om sekere aktiwiteite aan te moedig of te ontmoedig, en
- v) vir politieke redes.<sup>26</sup>

### 2.1.3 Finansiële rekeningkunde

Die eindproduk van die rekeningkundige proses is 'n stel finansiële state. Volgens die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters is die doel van finansiële state om inligting te voorsien ten opsigte van die finansiële stand, prestasie en veranderinge in finansiële stand van 'n onderneming. Hierdie inligting behoort dan vir 'n groot verskeidenheid gebruikers nuttig te wees in die maak van ekonomiese besluite.<sup>27</sup> Ander lande het soortgelyke omskrywings.<sup>28</sup>

### 2.1.4 Gevolgtrekking

In 'n Amerikaanse hofspraak het die hof bevind dat die verskille in die doelwitte van die inkomstebelastingstelsel en van finansiële rekeningkunde enige veronderstelling dat daar gelykvormigheid tussen die twee stelsels is, onaanvaarbaar maak.<sup>29</sup>

Finansiële rekeningkunde bestaan om finansiële inligting te voorsien. Gewoonlik voorsien dit inligting oor die bedrag van wins wat gedurende 'n bepaalde periode verdien is sowel as 'n oorsig van die finansiële posisie van die betrokke onderneming op 'n spesifieke tydstip.<sup>30</sup>

---

<sup>26.</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 478: "The tax system is part of the overall wealth redistribution system. Additionally, governments use the tax system to exert control over the economy, to accomplish social objectives, to encourage or discourage certain activities, and for political purposes."

<sup>27.</sup> SAIGR *Elektroniese Handleiding* AC000 paragraaf 12: "The objective of financial statements is to provide information about the financial position, performance and changes in financial position of an enterprise that is useful to a wide range of users in making economic decisions."

<sup>28.</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 479: "The objectives of US financial accounting as set forth in Statement of Financial Accounting Concepts No 1 are to provide information that is useful to present and potential investors and creditors and other users, in making rational investment, credit, and similar decisions. It should enable users to assess the amounts, timing, and uncertainty of prospective cash receipts from dividends or interest, and the proceeds from the sale, redemption or maturity of securities or loans, and therefore to assess the amounts, timing and uncertainty of prospective net cash inflows to a firm. Finally, financial reporting should provide information about the economic resources of an enterprise, which are direct and indirect sources of future cash inflows and outflows; the claims to said resources; and the effects of transactions, events, and circumstances that cause changes in resources and claims to those resources."

<sup>29.</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 480: "In the *Thor Power Tool* case [(1979) 439 US 522] the Supreme Court articulated these differences, noting that the primary goal of financial accounting is to provide useful information to management, shareholders, creditors, and others properly interested and that the major responsibility of the accountant is to protect these parties from being misled. In contrast, the primary goal of the tax system is the equitable collection of revenue, and the major responsibility of the IRS is to protect the public fisc. The Court goes on to state that, given the diversity of objectives, any presumptive equivalency between tax and accounting would be unacceptable."

<sup>30.</sup> Cooper 1988 *Tax Accounting* 28: "Financial accounting exists to provide financial information – usually an assessment of the amount of profit derived during a period and a depiction of the financial position of the enterprise at a particular point in time."

Die reëls vir die berekening van belasbare inkomste word in die Inkomstebelastingwet vasgestel. Hierdie reëls moet duidelik en regverdig wees. Die reëls is nie slegs daar om belasbare inkomste vas te stel nie, maar ook vir doeleindes soos hierbo bespreek is.

'n Billike belastingstelsel benodig waarskynlik 'n omskrywing van winsvasstelling wat so objektief en seker as moontlik is. Goeie rekeningkundige praktyk daarenteen vereis 'n mate van oordeel.<sup>31</sup> 'n Belangrike onderskeid is ook dat finansiële rekeningkunde in ag neem dat baie transaksies 'n effek het oor verskeie periodes waar belasbare winste bloot ten opsigte van die toepaslike periode vasgestel word. Laasgenoemde onderskeid mag dus in bepaalde omstandighede daartoe lei dat daar inderdaad verskille tussen die antwoord behoort te wees wat vir rekeningkundige en belastingdoeleindes bepaal word.<sup>32</sup>

Daar is ook aangevoer dat die toenemende fokus van rekeningkundige standpunte op die wese van 'n transaksie eerder as op die vorm daarvan, nie in alle gevalle vir inkomstebelastingdoeleindes toepaslik sal wees nie. Dit word ook geargumenteer dat die fokus van rekeningkunde op die balansstaat nie noodwendig toepaslik is vir belastingdoeleindes nie, aangesien dit meer toepaslik vir laasgenoemde is om op die wins-en-verliesrekening te fokus.<sup>33</sup>

Die belastingreg neem aan die ander kant ook faktore in ag wat geen toepaslikheid vir rekeningkunde het nie. Vir doeleindes van billikheid en doeltreffendheid, byvoorbeeld, moet belasting gehef word wanneer daar 'n vermoë is om te kan betaal en daar kan dus geargumenteer word dat die toevallingsbasis nie baie geskik is nie, alhoewel hierdie basis vir rekeningkundige doeleindes noodsaaklik is.<sup>34</sup>

- 
31. Freedman 1995 *Defining Taxable Profit* 437: "... the ASB (Accounting Standards Board) has a variety of objectives in determining how information should be presented to meet the needs of those who use accounts to make economic decisions. An equitable tax system is likely to require forms of profit definition which are as objective and certain as possible, whereas the ASB takes the view that good accountancy, even where detailed standards exist, requires the making of provisions and the exercise of judgment."
32. Freedman 1995 *Defining Taxable Profit* 437: "Thus a major distinction referred to in the cases is that financial reporting is concerned with the past, present and future, whereas taxable profits must relate to the taxable period in isolation. As SSAP 2 states: 'The main difficulty in applying the fundamental accounting concepts arises from the fact that many business transactions have financial effects spreading over a number of years.' It may be that the tax and accounting answers to this *must* differ sometimes because 'the Income Tax Act is not in the year 1947 concerned with the years 1948 or 1949'."
33. Freedman 1995 *Defining Taxable Profit* 437: "If anything, the reasons for divergence between accounting and taxable profit are becoming stronger. In its dynamic standard setting programme, the ASB is increasingly emphasising substance over form, which may be suitable for taxation only in very limited circumstances. Arguably, it is also focusing firmly on the balance sheet whereas taxation requirements will obviously be centred on the profit and loss account, so that the distinctions between revenue and capital which are so vital for tax purposes may be lost in the accounting treatment."
34. Freedman 1995 *Defining Taxable Profit* 437-438: "Tax law, on the other hand, should take account of matters which may be of no relevance in an accounting context. In particular, for the purposes of both equity and efficiency, tax should be levied when there is an ability to pay and so in some ways an accruals method of accounting could be argued to be ill suited to it, although essential to financial reporting. It may be desirable, or even necessary, for tax law to diverge from the most competent and sensible accounting standard for these reasons."

Dit is dus duidelik dat daar weens die verskillende doelwitte van die inkomstebelastingstelsel en finansiële rekeningkunde beslis twyfel bestaan of beide se doelwitte bereik kan word indien daar volle gelykvormigheid tussen die twee stelsels is. In 'n verskeidenheid van gevalle sal daar waarskynlik goeie redes aangevoer kan word waarom die belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste van 'n belastingpligtige behoort te verskil.

Dit is na die skrywer se mening duidelik dat die verskillende doelwitte van die betrokke stelsel 'n groot struikelblok vir volkome gelykvormigheid is. Daar is egter steeds ruimte vir 'n mate van gelykvormigheid, aangesien daar argumenteerbaar ook gevalle sal wees waar die ooreenstemming van die belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste van 'n belastingpligtige met die doelwitte van die betrokke stelsels versoenbaar sal wees.

## 2.2 Billikheid

Billikheid is 'n belangrike aspek van 'n belasting. Billikheid handel oor die vraag of die verdeling van die inkomstebelastinglas tussen belastingpligtiges regverdig is. Dit is egter 'n baie komplekse kwessie en benodig 'n siening van die hele belastingstelsel asook sekere aannames of ooreenkomste oor wat billik beteken.<sup>35</sup>

'n Element van billikheid is die beginsel dat elke belastingpligtige volgens sy vermoë tot die staatkas moet bydra.<sup>36</sup> Indien die ontwikkeling van belasting ondersoek word, is dit duidelik dat die vermoë om te kan betaal deurgaans 'n belangrike rol gespeel het. Die beginsel is dat elke individu die staat moet bystaan in verhouding met sy vermoë om homself te help.<sup>37</sup> Soos die ekonomie oor die tyd verander het, het die norm van vermoë ook verander.<sup>38</sup> Uiteindelik is inkomste as die toets vir vermoë gekies.<sup>39</sup> 'n Inkomstebelasting is dus 'n belasting wat as grondslag het dat die inkomste van 'n belastingpligtige die beste aanduiding is van sy vermoë om tot die staatkas by te dra.

<sup>35</sup> Whittington 1995 *Tax Policy and Accounting Standards* 452: "One important aspect of taxation is equity, i.e. whether it has distributional effects between taxpayers which are fair in some sense. This is a complex issue which needs to be considered in the context of the tax system as a whole, not merely corporation tax or business tax, and it requires assumptions or agreements as to what is 'fair'."

<sup>36</sup> Margo-kommissie 55: "Billikheid word omskryf aan die hand van die volgende naverwante begrippe: *Betaalvermoë* is een van die twee groot beginsels in die belastingteorie; die ander een is die *voordeelbeginsel*. Hoewel byna almal saamstem met die ideaal van belasting ooreenkomstig 'betaalvermoë', is dit 'n moeilike begrip om te omskryf. Die onderliggende idëe is dat belasting 'n opoffering is wat geverg word op grond van 'n sekere formulering van persoonlike ekonomiese welvaart. Baie van die moeilikste vraagstukke aangaande belastingbeleid ontstaan egter wanneer die begrip 'ekonomiese welvaart' uitgedruk moet word in 'n presiese omskrywing van die belastingbasis."

<sup>37</sup> Seligman *The Income Tax* 4: "The history of finance ... shows the evolution of the principle of faculty or ability to pay – the principle that each individual should be held to help the state in proportion to his ability to help himself."

<sup>38</sup> Seligman *The Income Tax* 5: "From this point of view, namely that of the norm or test of faculty, it may be said that no less than five answers have been given in the course of history."

<sup>39</sup> Seligman *The Income Tax* 15: "It was thus that the fifth and final stage was reached, and that income was selected as the test of faculty in taxation."

Die *Asprey Committee* het dan ook aangevoer dat die belangrikste rede vir gelykvormigheid tussen rekeningkundige winste en belastingwinste die feit is dat inkomstebelasting op die werklike winste gehef moet word wat deur die betrokke sakeonderneming of individu gedurende die betrokke periode verdien is. Indien laasgenoemde nie die geval is nie, sal die belastingkoerse nie meer aanduidend wees van die gewig van belasting wat die stelsel aan die betrokke party wil toeken nie.<sup>40</sup> Die veronderstelling is dat die belastingstelsel sodanig opgestel word dat daar van belastingpligtiges verwag word om volgens hulle vermoë belasting te betaal en dat belasbare inkomste gevolglik 'n aanduiding van hulle vermoë sal wees. Die belastingkoerse sal dan 'n regverdige gewig aan die belastingbetaler toeken. 'n Afwyking van hierdie beginsel sal gevolglik ook daartoe lei dat die nabelaste inkomste van 'n belastingpligtige nie enige betekenis dra nie en verwronge is.

Cooper voer aan dat 'n afwyking van belasbare inkomste van winste in teenstelling is met die basiese beginsel van 'n belasting op inkomste. Die rede vir die kies van inkomste as 'n basis vir 'n belasting is om gerealiseerde winste aan belasting te onderwerp. Die begrip *inkomste* betrek gewin of voordeel vir die belastingpligtige as 'n noodsaaklike element. Gevolglik, as belasting op meer as werklike winste gehef word, word die belasting op geïnvesteerde kapitaal gehef en selfs moontlik daaruit betaal.<sup>41</sup>

Dit is duidelik dat ons belastingstelsel in die vasstelling van belasbare inkomste in verskeie gevalle wesenlik van die berekening van rekeningkundige inkomste afwyk. Cooper voer dan ook aan dat die afwyking van *werklike inkomste* in baie gevalle arbitrêr en kunsmatig is en dat die afwyking van belasbare inkomste van *werklike inkomste* al die voordele van die kies van *inkomste* as basis vir inkomstebelasting verwyder.<sup>42</sup>

Dit wil dus voorkom asof gelykvormigheid tussen die inkomstebelastingstelsel en finansiële

---

<sup>40</sup> Cooper 1988 *Tax Accounting* 42 verwys na die Asprey-kommissie op 79: "... why should taxable income be made to correspond with commercial profit? The Asprey Committee advanced its reasons thus: 'The first and overriding principle, in the Committee's view, is that income tax should be levied on true profits flowing from the business or professional activity during its whole period of operations. If this is not achieved the rates of tax, be they progressive as for individuals or proportionate as for companies, become meaningless and misleading as an indication of the weight of tax. The true after-tax profits remaining and available for maintenance or expansion of the activity cease to be readily apparent and become distorted. Further, meaningful international comparison of the incidence of tax on business operations is made very difficult and the results are subject to qualifications which often cannot be quantified. Additionally' if the base is not true profits, ostensible concessions or incentives in specific areas may in fact be excessive or alternatively of less value than the figures suggest."

<sup>41</sup> Cooper 1988 *Tax Accounting* 43: "The principal argument must be that to tax more than profits contradicts the virtues inherent in a tax on income. The reason for choosing income as a tax base is that the tax is imposed upon realised gains. The notion of income involves gain to the taxpayer as an essential element. Therefore, in so far as tax is imposed upon more than actual gain however determined, the tax must be imposed upon, and possibly even borne by, the invested capital."

<sup>42</sup> Cooper 1988 *Tax Accounting* 42: "At present the tax base does not coincide with profit in many well recognised circumstances. The effect of divergences is to artificially, and often arbitrarily, inflate or reduce the income of taxpayers for purposes, defeating the benefits of choosing as a tax base the notion of 'income'."



rekeningkunde billikheid sal bevorder in dié mate wat aanvaar word dat *inkomste* die beste aanduiding van 'n belastingpligtige se vermoë is om belasting te kan betaal.

*Inkomste* as die enigste toets van vermoë het sekere swakhede en nadele.<sup>43</sup> 'n Bestudering van hierdie nadele is belangrik om te beseef hoekom *inkomste* in die meeste gevalle deur wetgewing aangepas word wanneer belasbare inkomste bereken word. Die eerste swaakteit is dat dit moeilik is om met akkuraatheid vas te stel wat *inkomste* beteken.<sup>44</sup> Tweedens bied alle vorme van inkomste nie 'n ewe goeie kriteria van die vermoë van die belastingpligtige om te kan betaal nie. 'n R1000 se salaris is byvoorbeeld nie vergelykbaar met R1000 wat geërf word nie en die vraag ontstaan dus of dit op dieselfde wyse vir inkomstebelastingdoeleindes hanteer moet word.<sup>45</sup> Die omstandighede van 'n persoon kan ook beteken dat hy 'n mindere vermoë het om te kan betaal as iemand anders wat presies dieselfde inkomste verdien.<sup>46</sup>

As gevolg van bogenoemde tekortkominge is dit duidelik dat inkomstebelasting aangevul moet word met ander toetse van vermoë. Seligman voer aan dat daar op die beste gesê kan word dat sover dit direkte belastings aangaan, die stelsel so vasgestel moet word dat dit ruweg ooreenstem met die inkomste van die verskillende klasse belastingpligtiges.<sup>47</sup>

'n Voorbeeld van 'n geval waar belasbare inkomste in baie lande van rekeningkundige inkomste afwyk, is gevalle waar bedrae wat die belastingbetaler noodsaaklikerwys uit sy inkomste moet betaal en wat hy gevolglik nie vir sy eie gewone en individuele doel kan aanwend nie, as aftrekkings teen inkomste toegelaat word. Hier word byvoorbeeld verwys na koste ten opsigte van afhanklikes. Verskeie regerings maak voorsienings vir aftrekkings in hierdie verband wat beteken dat van die *inkomste*-begrip afgewyk word.

Dit is dus duidelik, dat alhoewel daar in die breë bevind is dat gelykvormigheid tussen belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste billikheid behoort te bevorder, daar ook besliste gevalle is waar billikheid juis deur 'n afwyking van rekeningkundige inkomste bevorder mag word.

Daar is ook al geargumenteer dat billikheid sal toeneem indien daar gelykvormigheid tussen die inkomstebelastingstelsel en finansiële rekeningkunde bestaan, aangesien daar 'n toename in sekerheid en eenvoud sal wees en terselfdertyd ook groter eenvormigheid bereik

---

<sup>43</sup> Seligman *The Income Tax* 15: "... more careful study disclosed certain weaknesses and disadvantages in income as the sole test of ability to pay."

<sup>44</sup> Seligman *The Income Tax* 15: "In the first place there is the difficulty of deciding with accuracy what income really means

<sup>45</sup> Seligman *The Income Tax* 16: "... the next difficulty arises from the fact that all incomes do not afford equally good criteria of a man's ability to pay. Is an income of a thousand dollars derived from hard personal work to be put exactly on a par with an income of one thousand dollars derived from an inheritance, or from a lucky turn in the market?"

<sup>46</sup> Verwys na die bespreking in Seligman *The Income Tax* op 16.

<sup>47</sup> Seligman *The Income Tax* 18: "The most that can be said with accuracy is that, in the main, so far as direct taxes are concerned, the system of taxation ought to be so framed as to correspond roughly with the income of the various classes of taxpayers."

sal word.<sup>48</sup>

Sekerheid en eenvoud word hieronder afsonderlik bespreek en dit word daar geargumenteer dat gelykvormigheid tussen belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste nie noodwendig na groter sekerheid of eenvoud sal lei nie. 'n Verdere probleem is dat ondernemings keuses het ten opsigte van watter rekeningkundige beginsels hulle kan toepas. Daar is ook verskille in die finansiële rekeningkundige beleid wat op verskillende industrieë toegepas word. Dit is gevolglik nie onmoontlik dat al hierdie keuses en verskille tot ongelykhede tussen belastingpligtiges en dus tot verdere onbillikheid kan ly nie.<sup>49</sup>

Sekere belastingpligtiges mag ook in 'n beter posisie as ander wees om hulle verdienste te bestuur, aangesien hulle oor meer kundigheid en hulpbronne beskik. Ander mag 'n kleiner finansiële koste vir die rapportering van laer inkomste hê.<sup>50</sup> Hierdie belastingpligtiges sal dus bevoordeel word indien belasbare inkomste aan rekeningkundige inkomste gelyk gestel word. Gelykvormigheid van belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste mag dus in hierdie verband tot onbillikheid aanleiding gee.

### 2.3 Sekerheid

Daar is aangevoer dat gelykvormigheid tussen belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste onsekerheid sal verminder, aangesien daar slegs een stel reëls sal wees wat nie baie behoort te verander nie.<sup>51</sup> Dit is vanselfsprekend dat onsekerheid en buigzaamheid nie by die vasstelling van belasbare inkomste gewens is nie en dat die bevordering van sekerheid dus vir 'n goeie belastingstelsel belangrik is.

Finansiële rekeningkunde het egter op sigself sekere onsekerhede wat inherent daaraan verbonde is. Verskeie gevalle van meningsverskille kom ook voor in die uitleg van rekeningkundige standpunte en in baie gevalle is 'n verskeidenheid van alternatiewe hanterings beskikbaar. Ander gebeurtenisse word weer nie deur standpunte gereguleer nie.

---

<sup>48</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 502: "Equity would be increased because conformity would increase certainty and simplicity, and would lead to greater uniformity."

<sup>49</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 502: "As already noted, conformity might not increase simplicity and certainty. Also, substantial diversity in financial accounting practice exists. Firms have choices in accounting methods. All industries are not treated the same. These options and differences can lead to reductions in equity."

<sup>50</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 502: "Some firms, such as large firms or firms in a particular industry, might be better able to manage their earnings because they have more expertise, greater resources and have smaller financial costs associated with lower reported income. Research cited previously provides sufficient evidence to conclude that firms will manage earnings, and conformity would provide an additional incentive to do so. The research also suggests that the market might not react negatively to such behaviour. The result is more inequity, not less, especially if large firms are more actively engaged in such behaviour. Such a situation is most likely. Watts and Zimmerman note in summarising one area on positive accounting research, a consistent finding of the sign of the relation between firm size and accounting choice across a variety of studies. The largest firms tend to use income-decreasing accounting methods."

<sup>51</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 501: "Conformity apparently would reduce uncertainty because only one set of rules would be used and these rules would not change frequently."

Die berekening van winste is nie 'n meganiese proses nie. Daar is baie gevalle waar oordeel 'n rol speel. 'n Standpunt self mag byvoorbeeld ook die gebruik van oordeel voorskryf. Rekeningkundige standpunte laat gewoonlik die opstellers van finansiële state 'n mate van vryheid in die uitleg daarvan toe en laat ook subjektiewe besluite en oordeel toe wanneer state opgestel word. Laasgenoemde is 'n belangrike kwaliteit wat die rekeningkundige standpunte vir die gebruikers daarvan aanvaarbaar maak. Subjektiwiteit en buigsamheid is ook belangrik om toe te laat dat die state 'n dinamiese beeld van die onderneming kan weergee, maar ontaard noodwendig in 'n mate van onsekerheid. Selfs al word daar vervolgens aanvaar dat finansiële rekeningkunde die winste wat deur 'n maatskappy verdien word akkuraat weergee, en dus die regte basis vir die vasstelling van belasbare inkomste daarstel, speel oordeel 'n belangrike rol in die vasstelling van die betrokke winste.<sup>52</sup>

Daar is bevind dat maatskappye in baie gevalle hulle verdienste manipuleer.<sup>53</sup> Verder verander rekeningkundige praktyk ook voortdurend.<sup>54</sup>

Hieronder sal bespreek word hoe die verskillende doelwitte van die inkomstebelastingstelsel en finansiële rekeningkunde onvermydelik daartoe sal lei dat 'n lys uitsonderings, waar belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste dus sal verskil, sal ontstaan. Sekerheid sal gevolglik ook daarvan afhang in watter mate die een regulerende liggaam die reëls van die ander een sal aanvaar en hoeveel uitsonderings op die reëls gemaak word.<sup>55</sup>

Dit is dus duidelik dat gelykvormigheid tussen belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste nie noodwendig tot groter sekerheid sal lei nie weens die inherente onsekerhede verbonde aan rekeningkunde sowel as die rol wat oordeel in rekeningkunde speel.

Sekerheid van meting het ook implikasies vir billikheid (die belastingpligtige is seker oor die basis van belasting en daar is minder ruimte vir vermyding) en vir ekonomiese effektiwiteit

---

<sup>52</sup> Cooper 1988 *Tax Accounting* 43: "Even conceding that the principles of financial accounting reflect more accurately the extent of the profit derived by an enterprise over an accounting period, in order to achieve this result judgment plays a significant role in the decisions regarding which, whether and how to record financial events."

<sup>53</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 500: "However the question remains: is there no uncertainty in financial accounting practices? In numerous instances a firm has several choices of methods to account for its transactions. Beaver notes that it is apparent that the nature of the accrual process is ambiguous and not well defined. For example, for virtually every major event that could affect the financial statements of a firm, there exists a variety of alternative methods for matching costs and revenues. Chambers notes there are numerous ways in which companies manipulate earnings. There are also instances where the financial accounting treatment requires 'expert' judgment whereas the tax treatment is more objective."

<sup>54</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 500: "Finally, financial accounting is constantly being analysed and changed; the FASB and the Securities and Exchange Commission have issued numerous pronouncements regarding the accounting treatment of transactions and, no doubt, will continue to do so in the future."

<sup>55</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 500: "As in the simplicity case, the presumption of increased certainty assumes that one group relinquishes power, or does not contest the other's rules. If exceptions are made then uncertainty would be increased, and it is very likely that exceptions would be made because each group has a different set of objectives. Accordingly, whether conformity would result in increased certainty is questionable."

(onnodige onsekerheid word vermy), asook vir die vermindering van koste van aanslag en invordering.<sup>56</sup>

## 2.4 Eenvoud

Met die eerste oogopslag blyk dit dat gelykvormigheid tussen rekeningkundige en belasbare inkomste kompleksiteit sal verminder. Aangesien daar slegs een stel reëls sal wees, is die verwagting dat dit eenvoudiger sal wees om 'n belastingopgawe voor te berei.<sup>57</sup>

Bogenoemde aanvaar egter dat een groep effektief reëlmakende gesag sal opgee of dat daar samewerking sal wees en ook dat die een stelsel beide partye se doelwitte sal bereik. Die realiteit van hierdie aanname is twyfelagtig.<sup>58</sup>

Aangesien die twee stelsels egter verskillende doelwitte het, sal die belastingowerhede onvermydelik sekere uitsonderings nastreef om hulle doelwitte te bereik. Hierdie lys van uitsonderings mag moontlik so 'n omvang aanneem dat dit uiteindelik effektief weer in twee stelsels sal ontaard.<sup>59</sup> Gelykvormigheid sal egter tot groter eenvoud lei indien die uitsonderings beperk kan word. Of dit haalbaar is, is 'n ander vraag.<sup>60</sup>

Freedman voer aan dat 'n stelsel wat daarvoor voorsiening maak dat die howe rekeningkundige standpunte kan aanpas waar dit nodig geag word, die situasie kan vermy waar die uitsonderings wetgewing verder uitbrei.<sup>61</sup>

---

<sup>56.</sup> Whittington 1995 *Tax Policy and Accounting Standards* 452: "Certainty of measurement has implications for fairness (the taxpayer is clear about the basis of the tax, and there is less scope for evasion) and for economic efficiency (unnecessary uncertainty is avoided), as well as reducing the costs of assessment and collection."

<sup>57.</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 500: "It appears that conformity would reduce complexity. Since there would be one set of rules guiding both systems, it would be easier to prepare tax returns. The complexity associated with having to know and to articulate between two sets of numbers would be eliminated."

<sup>58.</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 500: "However, this assumes that either one group effectively relinquishes rule-making power to the other, or that the two groups work together to develop principles, methods and so on, and that the one system developed serves well the objectives of both. The reality of these assumptions is questionable."

<sup>59.</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 500: "As the two systems have diifferent objectives, inevitably tax authorities would seek exceptions to achieve their objectives. For example, beginning in 1987 large US banks began writing-off a large portion of their debt to Latin American countries. Such action was within financial accounting guidelines, and reflected the economic reality of the situation. However, such actions were not permitted for tax purposes because of the 'uncertainty' of the amount of bad debt, that is, the all-events test, and because of the impact on tax revenues."

<sup>60.</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 500: "If there were conformity something would need to be changed or an exception permitted. Exceptions would probably make the system more complex than it is now. Instead of having two separate systems we would have one system with a large list of exceptions, which, over time, would effectively result in two separate systems. Thus, whether conformity would result in increased simplicity is questionable."

<sup>61.</sup> Freedman 1995 *Defining Taxable Profit* 439: "A strong argument in favour of conformity is said to be that it promotes simplicity. A logical and apparently simple and certain position would be that there should be variance from accounting standards for tax purposes only where there is legislation to that effect. However,

## 2.5 Koste

'n Belastingstelsel moet ekonomies wees. Nakomingskoste van beide die belastingbetaler en die regering moet so laag as moontlik gehou word. Verder moet die stelsel gerieflik wees deurdat die belasting maklik aangeslaan, ingesamel en geadministreer kan word.<sup>62</sup>

Lae koste is 'n voordeel vir alle betrokke partye. Die aanvanklike voordeel van verminderde koste word verkry deur die party wat andersins die koste moes dra (die belastingpligtige of die belastinggaarder), maar die werklike voordele is egter wyer as bloot die direkte voordeel, aangesien daar 'n algemene laer bruto las op die gemeenskap is.<sup>63</sup>

'n Nadeel van die afwyking van gelykvormigheid is die addisionele koste wat aangegaan moet word om aparte rekeninge vir inkomstebelastingdoeleindes voor te berei. Daar word soms aangevoer dat hierdie addisionele koste nie die moeite werd is in die lig van die addisionele inkomste wat dit genereer nie.<sup>64</sup>

Indien 'n redelike komplekse proses nodig is om die belastingaanspreeklikheid te bereken, is dit wenslik dat hierdie proses reeds deur die belastingpligtige uitgevoer moet word vir doeleindes anders as belasting (soos byvoorbeeld die voorbereiding van finansiële state). 'n Belasting op 'n maatskappy se inkomste sal byvoorbeeld as 'n eenvoudige belasting beskou word as dit gebaseer word op dieselfde of baie soortgelyke winste wat reeds deur die maatskappy bereken is.<sup>65</sup>

Indien daar wesenlike verskille in die stelsels is, sal die administratiewe las van die belastingbetaler baie swaar raak, aangesien effektief twee stelle boeke gehou moet word. Ideaal gesproke sal 'n belastingpligtige die meeste van die inligting wat benodig word vir die vasstelling van belasbare inkomste vanaf sy rekeningkundige stelsels wil verkry. Dit mag

---

because of the differing objectives of the tax and accounting systems ... blindly following accounting practice is unlikely to give sensible results in every case. Therefore, such a policy might only serve to *increase* legislation and extra-statutory regulation and thus complexity, especially where revenue collection was threatened. If the courts have the ability to apply principles of tax law to tailor accounting standards when necessary, this might be avoided."

<sup>62</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 502: "A tax system should be economical. Compliance costs incurred by taxpayers and the government should be minimised. Additionally, it should be convenient in that it can be assessed, collected and administered easily. There is an inverse relationship between convenience and compliance costs; reductions in convenience produce increases in compliance costs."

<sup>63</sup> Whittington 1995 *Tax Policy and Accounting Standards* 452: "Low cost is obviously a gain to everyone concerned: the initial benefit is felt by whoever bears the initial cost (the taxpayer or the tax collector), but the real benefits are more widespread (i.e. there is a generally lower gross tax burden on the community)."

<sup>64</sup> Cooper 1988 *Tax Accounting* 43: "Another argument often relied upon is the unnecessary cost created by requiring the preparation of separate accounts for tax authorities, a cost which is not justified by the extra revenue which these separate requirements may produce."

<sup>65</sup> Cooper 1988 *Tax Accounting* 43: "The Asprey Committee wrote: 'When (as is often unavoidable) a quite complex operation is needed before the administrators can make the assessment or the taxpayer can ascertain his liability, it is desirable that the tax be such that the taxpayer, for private purposes unconnected with tax, already needs to perform such operations. A tax on company income may be fairly regarded as a simple tax if the company already calculates its income or profits on the same or very similar basis.'"

ook baie moeilik vir die belastingowerhede raak om die akkuraatheid van die belastinginligting te bevestig as dit weselik van rekeningkundige inligting (wat in baie gevalle geouditeer is) verskil. Gedetailleerde rekonsiliasies mag nodig wees.

Dit wil voorkom asof gelykvormigheid tussen belasbare en rekeningkundige inkomste wel nakomingskoste sal verminder. Slegs een stel boeke sal nodig wees indien belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste dieselfde bedrag is. Die nodigheid vir verskillende spesialiste (vir belasting en finansies) sal verminder word. Die verantwoordelikhede van die ouditeur mag egter vermeerder indien belasbare en rekeningkundige inkomste ooreenstem, aangesien die state in so 'n geval ook as die basis vir die berekening van belasting sal dien. Met groter verantwoordelikhede kom groter blootstelling aan aanspreeklikhede en 'n toename in beide lei gewoonlik tot hoer tariewe.<sup>66</sup>

Sekerheid en eenvoud affekteer beide nakomingskoste. 'n Afname in beide verhoog nakomingskoste. Soos reeds aangedui, is dit nie seker of gelykvormigheid tussen belasbare en rekeningkundige inkomste werklik sal lei tot groter sekerheid en eenvoud nie, en gevolglik is dit moeilik om te beoordeel of nakomingskoste werklik sal verminder.<sup>67</sup>

Om die effek van gelykvormigheid op die nakomingskoste van die regering te bepaal, is ook moeilik. Daar sal steeds opgawes verwerk moet word en dit is te betwyfel of eenvormigheid werklik baie sal bydra tot 'n meer effektiewe verwerking van opgawes. Belastingoudits sal ook steeds nodig wees. Gelykvormigheid sal egter wel 'n verskil maak as dit tot minder geskille tussen belastingbetaler en die owerhede sal lei. Om verminderde dispute te hê moet daar 'n vermindering in onsekerhede wees. Soos hierbo bespreek, is dit egter nie seker of gelykvormigheid wel tot groter sekerheid sal lei nie.<sup>68</sup>

Dit is gevolglik moeilik om te oordeel of gelykvormigheid werklik tot 'n besparing van kostes sal lei.<sup>69</sup>

---

<sup>66.</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 502: "It would appear that conformity would reduce taxpayers' compliance costs. The need for only one set of books for tax and financial accounting purposes would reduce costs. Also, the need for different specialists, both tax and financial, would be reduced. However, the responsibilities of the auditor might increase because the statements produced now serve two audiences. With increased responsibilities comes increased liability exposure, and increases in either lead to larger fees."

<sup>67.</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 503: "Certainty and simplicity affect compliance costs. Reductions in either increase compliance costs. As noted above, conformity might lead to decreased certainty or simplicity, which would increase compliance costs. It is questionable as to how much, if any, taxpayer compliance costs would be reduced because of conformity."

<sup>68.</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 503: "The effect of conformity on IRS and ATO costs also is difficult to determine. Tax returns still would need to be processed, and it is unlikely that conformity would affect the efficiency with which they are processed. The need for tax audits would also remain. However, costs would be reduced to the extent that conformity reduced taxpayer/IRS/ATO disagreements. Reductions in disagreements require reductions in uncertainty of correct treatment and in grey areas. It also requires a change in CPAs' perceptions about the fairness of tax accounting methods. Conformity might produce increased perceptions of fairness, although this is not assured as noted in the equity discussion. However, it is unlikely that it would produce a reduction in choices and areas of uncertainty."

<sup>69.</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 503: "It is very difficult to quantify the cost of compliance. It

## 2.6 Nakomingsvlakke

Daar word ook beweer dat 'n voordeel van gelykvormigheid is dat die vlakke van nakoming sal verbeter. Die argument is dat foute en interpretasieverskille deur gelykvormigheid tussen belasbare en rekeningkundige inkomste beperk kan word en dat dit gevolglik sal lei tot hoër vlakke van nakoming.<sup>70</sup> Dit mag ook die billikheidspersepsie verbeter wat tot beter nakoming behoort te lei. Soos reeds aangedui, is dit egter te betwyfel of gelykvormigheid werklik tot groter billikheid sal aanleiding gee. Die geleentheid wat geskep sal word om belasbare inkomste te bestuur deur verdienste te bestuur, mag tot verhoogde nienakoming aanleiding gee.<sup>71</sup>

## 2.7 Impak op belastingbeleid

Indien gelykvormigheid tussen belasbare en rekeningkundige inkomste aanvaar word, sal een van die regulerende liggame (die staat of die rekeningkundige instellings) in 'n sekere mate beheer aan die ander moet oorgee.

Die regulerende liggame van rekeningkunde en belasting is tans onafhanklik van mekaar in Suid-Afrika. Eenvormigheid sal egter hierdie onafhanklikheid aantas.<sup>72</sup>

Volgens Cooper is dit moontlik dat die staat kan kies om 'n bedrag te belas wat deur 'n derde party vasgestel word. Hy is egter van mening dat geen staat kan bekostig om afstand te doen van die mag om die basis vas te stel waarop belasting gehef sal word nie.<sup>73</sup> Die regering benodig ook 'n agentskap om die belange van sy belastingbeleid te beskerm.<sup>74</sup>

---

appears that both reductions and increases in such costs would result. Certainly one cannot conclude that conformity would lead to substantial reductions in compliance costs; in fact, such costs might increase."

<sup>70</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 503: "Another apparent benefit of conformity would be increased levels of compliance. Such a result would be quite beneficial because of the current high level of noncompliance, both unintentional and intentional. Unintentional noncompliance is due to errors and taxpayer's positions which appear to have authoritative weight, that is, they are subject to interpretation."

<sup>71</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 503: "Conformity might increase tax return accuracy because the same methods and numbers are being used. It also might reduce ambiguity which would increase compliance levels. Conformity also might increase fairness perceptions about tax accounting which would increase compliance levels. However, as previously noted, the extent, if any, to which changes in these items would occur is unknown and questionable. Areas of uncertainty and choices would remain. Opportunities to manage earnings would also remain and these might lead to increases in noncompliance. Thus, whether conformity would lead to increased taxpayer compliance is questionable."

<sup>72</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 504: "The rule-making bodies of tax and financial accounting are independent and powerful. Conformity would reduce this independence and alter the power structure."

<sup>73</sup> Cooper 1988 *Tax Accounting* 44: "Since taxation involves the confiscation of property of the subject, the State's power to tax ought to be limited to only the amount that the statute permits. Of course the State can choose to tax an amount which has been determined by another but the integrity of the system would then be prejudiced. No State could afford to abdicate the power to determine the basis upon which tax is to be levied."

<sup>74</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 506: "Also, if the government needs an agency to protect the nation's interest in financial accounting, how could it not need a powerful agency to protect its tax policy

Die vraag wat gevolglik ontstaan, is in watter mate die regering 'n rol sal wil speel in die vasstelling van belasbare inkomste en in watter mate gelykvormigheid tussen belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste teen die agtergrond van hierdie betrokkenheid moontlik is.

Soos reeds bespreek, is die doelwitte van belasting- en rekeningkundige verantwoording redelik verskillend. Gelykvormigheid mag die bereiking van die betrokke groepe se doelwitte benadeel.<sup>75</sup>

Indien gelykvormigheid tussen belasbare en rekeningkundige inkomste aanvaar word, kan die omvang van die belasting wat ingevorder word deur die volgende twee faktore beïnvloed word:

- i) die bestuur van inkomste en
- ii) die verwringing van rekeningkundige beleid.<sup>76</sup>

Navorsing het getoon dat belastingpligtiges hulle verdienste bestuur om gunstige belastinggevolge te bereik. Belastinginkomste sal ook afneem soos rekeningkundige liggame onder die druk swig om belastingvriendelike rekeningkundige beleid aan te neem. Dit kan lei tot 'n afname in die belasting wat gevorder word.<sup>77</sup>

Rekeningkundige metodes neig in elk geval ook eerder na die konserwatiewe kant wat weer eens druk op die belastingbasis sal plaas.<sup>78</sup>

Die regering se vermoë om die ekonomie te beheer en sekere aktiwiteite aan te moedig of te ontmoedig, sal ernstig belemmer word deur gelykvormigheid.<sup>79</sup>

---

interests? Clearly this suggests that the Treasury Department and the IRS would not reduce their powers or influence."

<sup>75</sup>. Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 507: "The concerns and objectives of tax and financial accounting are quite different. As noted above, conformity would not necessarily result in increased simplicity, certainty or equity. Conformity would also inhibit the achievement of each group's objectives."

<sup>76</sup>. Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 507: "The primary objective of raising revenue would be affected substantially for at least two reasons: earnings management, and distortions in the accounting rule-making process. Previous research indicates that firms manage their earnings to achieve favourable tax positions, and that, in general, larger firms do this more than smaller firms. Such behaviour would lead to reduced revenues."

<sup>77</sup>. Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 507: "Previous research indicates that firms manage their earnings to achieve favourable tax positions, and that, in general, larger firms do this more than smaller firms. Such behaviour would lead to reduced revenues. Also, if the FASB were to succumb to pressures to promulgate tax-favourable accounting policies, tax revenues would decline."

<sup>78</sup>. Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 507: "Finally, financial accounting methods are not designed to be revenue raisers per se; other concerns such as asset valuation and conservatism sometimes produce the opposite results."

<sup>79</sup>. Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 508: "The government's ability to control the economy, and to encourage or discourage certain activities, would also be reduced. For example, Congress has attempted to encourage the exploration and development of natural resources by allowing taxpayers to deplete such resources under the cost and statutory (percentage) methods, whichever produces the largest deduction. In many cases statutory depletion leads to significantly greater deductions than does cost depletion. Additionally, percentage depletion deductions are permitted even after the cost of the asset has been



Daar is aangevoer dat die doelwitte van die betrokke twee stelsels so uiteenlopend is dat geeneen van die groepe beleidmakende magte sal of behoort te oorhandig nie.<sup>80</sup>

## 2.8 Voortdurende ontwikkeling van rekeningkundige praktyk

In die Verenigde Koninkryk, waar die vasstelling van belasbare inkomste tradisioneel sterk op die vasstelling van rekeningkundige inkomste steun, is die kommer uitgespreek dat die rekeningkundige standpunte meer op die balansstaat fokus en van die tradisionele benadering wegbeweeg waar die klem op die paring van transaksies met 'n betrokke finansiële periode was.<sup>81</sup>

Die argument is dan dat rekeningkundige beginsels wat op die wins-en-verliesrekening fokus, eerder aan die behoeftes van 'n inkomstebelastingstelsel sal voldoen as rekeningkundige beginsels wat op die balansstaat fokus. Die huidige klemverskuiwing na die balansstaat maak rekeningkundige standpunte minder toepaslik om as die basis vir 'n inkomstebelasting te dien.<sup>82</sup>

Daar is ook aangevoer dat die toenemende klem op wese bo vorm slegs in beperkte gevalle vir inkomstebelastingdoeleindes toepaslik sal wees.<sup>83</sup>

## 2.9 Verwringing van rekeningkundige standpunte

Indien rekeningkundige inkomste as die basis vir die berekening van inkomstebelasting aanvaar word, sal groot druk op die rekeningkundige regulerende liggaam ontstaan om praktyke toe te laat wat tot die mees gunstige belastingresultaat sal lei.<sup>84</sup> Daar sal ook druk

---

recovered through previous deductions. Only the cost method is permitted for financial accounting purposes, and depletion deductions stop when the cost is recovered. Each group's permitted methods are sound, and meet the group's objectives, yet the methods are necessarily very different, in order to accomplish the group's objectives.

<sup>80.</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 506: "It also suggests that perhaps the objectives of the two systems are so diverse that neither group could, would nor should surrender any rule-making power to the other."

<sup>81.</sup> McMahon ea 1997 *Commercial Accounting Principles* 6: "That special issue raised concerns that the ASB's progress towards a balance-sheet oriented conceptual framework was moving away from a traditional approach to financial reporting where the emphasis was on matching of transactions with relevant accounting periods."

<sup>82.</sup> Freedman 1995 *Defining Taxable Profit* 437: "If anything the reasons for divergence between accounting and taxable profit are becoming stronger. In its dynamic standard setting programme, the ASB is increasingly emphasising substance over form, which may be suitable for taxation only in very limited circumstances. Arguably, it is also focusing firmly on the balance sheet whereas taxation requirements will obviously be centred on the profit and loss account ..."

<sup>83.</sup> Verwys na voetnota 82 hierbo.

<sup>84.</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 505: "Conformity might distort the accounting rule-making process. Numerous commentators have reached near unanimity in the belief that conformity would put enormous and perhaps irresistible pressures on the FASB to permit whatever financial accounting treatment would lead to the most favourable tax result. Raby and Richter recommended that the AICPA adopt a policy clearly opposing conformity and labelling it as incompatible with the development of sound financial

wees om nie veranderinge aan te bring wat die belastingaanspreeklikheid vermeerder of vervroeg nie. Gelykvormigheid kan dus veroorsaak dat standpunte uiteindelik in sekere gevalle nie noodwendig die beste moontlike inligting sal weergee nie.<sup>85</sup>

Daar is aangevoer dat dit nie in die belang van die formulering van rekeningkundige standpunte is, om die oogmerke van 'n goeie belastingstelsel in ag te moet neem nie. In gevalle waar inkomstebelasting op rekeningkundige winste gebaseer word, kan dit inderdaad daartoe lei dat rekeningkundige beleidmakers gedwing sal word om die impak op belasting in ag te neem.<sup>86</sup>

Dit is ook nie gewens dat 'n belastingpligtige 'n betrokke rekeningkundige metode kies (in gevalle waar alternatiewe beskikbaar is) bloot op die feit dat dit beter belastinggevolge het nie.<sup>87</sup>

### 3 GEVOLGTREKKING

Dit is duidelik uit die bespreking hierbo dat daar wesenlike struikelblokke is vir die gebruik van rekeningkundige inkomste as die basis waarop inkomstebelasting gehef word. Dit is ook nie vanselfsprekend dat gelykvormigheid tussen belasbare en rekeningkundige inkomste in alle gevalle voordelig is nie.

Die *Asprey Committee* het die voorstel verwerp dat belasbare inkomste vir inkomstebelastingdoeleindes deur die gebruik van algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk vasgestel moet word. Daar is bevind dat die staat nie sy funksie om die basis vir inkomstebelasting vas te stel aan professionele liggame kan afstaan nie.<sup>88</sup> Die komitee het

---

reporting."

<sup>85.</sup> *McCourt ea 1995 Les Relations Fiscalité-Comptabilité* 480: "Though empirical evidence is lacking, it is reasonable to conclude that the distortionary effects of tax rules on financial reporting continue ..." Verwys ook na *Porcano ea 1993 Alignment of Taxable Income* 507: "Previous research indicates that firms manage their earnings to achieve favourable tax positions, and that, in general, larger firms do this more than smaller firms. Such behaviour would lead to reduced revenues. Also, if the FASB were to succumb to pressures to promulgate tax-favourable accounting policies, tax revenues would decline."

<sup>86.</sup> *Freedman 1995 Defining Taxable Profit* 438: "It is clear that the ASB (Accounting Standards Board) is not formulating its new accounting standards with taxation in mind: nor should it be. It would not be in the interests of the development of accounting standards to meet the objectives described above (hier word verwys na sekere oogmerke van 'n belastingstelsel) for there to be a rigid adherence to ASB standards for tax purposes. Apart from the fact that this might result in inappropriate results for tax purposes, the long-term effect could well be that pressure would be exerted on the ASB to take tax into account when formulating its standards."

<sup>87.</sup> *Freedman 1995 Defining Taxable Profit* 438: "In addition, where there is scope for choice by taxpayers, it is generally not desirable for financial reporting decisions to be made by taxpayers on the basis of their tax impact; a consequence which can result from rigid conformity and particularly from financial conformity requirements by virtue of which inclusion in financial accounts is a precondition for tax relief. *McCourt and Radcliffe* reveal this danger of conformity in their contribution to this issue, looking at the relationship between tax law and accounting principles in France."

<sup>88.</sup> *Porcano ea 1993 Alignment of Taxable Income* 486: "In 1975, the *Asprey Committee* reported that submissions had been received suggesting that net income for tax purposes should be determined by

egter bevind dat inkomstebelasting heelwat vereenvoudig kan word indien dit bereken word op 'n syfer wat wesenlik ooreenstem met een wat reeds vir rekeningkundige doeleindes bereken is. Die benadering wat dus voorgestel is, is om die verskille tussen rekeningkundige en belasbare inkomste te verminder.<sup>89</sup> Die *Asprey Committee* het dan oor die aangeleentheid van gelykvormig bevind dat die gepaste benadering moet wees om daarna te streef om die verskille tussen netto inkomste, soos bereken in belastingwetgewing en soos bereken deur finansiële rekeningkunde, sover moontlik te vernou.<sup>90</sup>

Cooper is van mening dat bogenoemde slegs kan plaasvind deur die doelbewuste invoer van rekeningkundige beginsels in die belastingstelsel. Die invoer van hierdie beginsels kan óf plaasvind deur die wetgewer óf deur die howe.<sup>91</sup>

Daar is byvoorbeeld deur die *New Zealand Task Force on Tax Reform* aangevoer dat dit toepaslik is dat die rekeningkundige metode vir belasting- en finansiële verslagdoeningdoeleindes behoort te verskil, aangesien die doelwitte van die twee stelsels verskil. Die doelwit van die belastingstelsel is om 'n regverdige verdeling van die belastinglas in die sakektor te verseker. Die rol van finansiële rekeningkunde is gestel as die berekening van wins van die sakeonderneming wat aan aandeelhouers van die maatskappy verdeel kan word sonder om die kapasiteit te verminder.<sup>92</sup>

Whittington is van mening dat as gevolg van die natuurlike spanning tussen die behoeftes van finansiële verslagdoening en die vereistes van 'n goeie belastingbasis, dit wenslik is dat daar 'n mate van 'n afsonderlike ontwikkeling van rekeningkundige standpunte en

---

generally accepted principles of financial accounting, subject to certain specific provisions in the tax legislation. The Committee rejected these proposals because the law could not resign its function of determining the basis of income tax, in favour of the professional bodies and business organisations, which played a large part in formulating accounting principles. Also, in many areas, alternative procedures were available within accounting standards, and a set of principles generally accepted by companies had yet to be developed."

<sup>89</sup>. Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 486: "While rejecting conformity of tax to financial accounting in general, the Asprey Committee conceded that company income tax might become a simple tax if the company already calculated its income on the same or very similar basis. Accordingly, the proper approach was to narrow the differences between taxable income and accounting income."

<sup>90</sup>. Asprey-kommissie 80 (paragraaf 8.8): "The proper approach therefore must be to seek to narrow, as far as is possible, the difference between net income as determined the revenue legislation and as determined by commercial standards."

<sup>91</sup>. Cooper 1988 *Tax Accounting* 44: "This can only be done by the conscious importation into the tax system, either by the Parliament or the courts, of principles not yet implemented in the Act, but which can be used more accurately to determine profit – not by abdicating the calculation of taxable income to financial accounting but by the conscious importation and codification into tax accounting rules of desirable practices currently adopted by financial accounting."

<sup>92</sup>. Soos aangehaal in die Margo-kommissie op 175: "It is therefore entirely appropriate that accounting methods for taxation and financial reporting purposes should differ in some respects, as indeed they have in the past. The objective of the business tax system is primarily to ensure an equitable sharing of the tax burden within the business sector. The objective of the financial reporting system, on the other hand, is to measure net profits of the business that can be distributed to shareholders without reducing the operating capacity of the business."

belastingbeginsels sal wees. Alhoewel beide stelsels van dieselfde data gebruik sal maak, maak die belastingstelsel meer staat op verifieerbare transaksies terwyl finansiële verslagdoening ook van die subjektiewe gevolge van transaksies moet ag neem.<sup>93</sup>

Hy voer verder aan dat sekere gedeeltes van rekeningkundige praktyk gevolglik wel gebruik kan word, maar dat die howe (of die wetgewer) sekere metodes sal moet kies en vermeng om 'n belastingbasis te voorsien wat duidelik en seker is en gevolglik 'n effektiewe metode daarstel om die belange van die belastingbetaler en die belastinggaarder te balanseer. Rekeningkunde moet gevolglik op die meeste 'n beginpunt wees in die vasstelling van belasbare inkomste. Hy is van mening dat om blindelings rekeningkundige standaarde na te volg, nie die behoeftes van 'n goeie belastingstelsel sal dien en ook nie dié van 'n goeie stelsel van finansiële verslagdoening nie.<sup>94</sup>

Westworth voer aan dat dat rekeningkundige standaard ontwikkel is om die subjektiewe doel van die weergee van 'n ware en billike siening na te streef. Om dit te kan doen, moet hulle buigsaam en subjektief wees. As sodanig is hulle weens noodsaak onsekere instrumente van meting. In teenstelling hiermee moet belastingreëls seker wees en 'n statiese en billike basis verskaf vir die toedeel van die belastinglas. As sodanig kan rekeningkundige beginsels nie 'n behoorlike basis vir inkomstebelasting wees nie. Hy voer egter aan dat 'n mate van ooreenstemming behoorlik is terwyl winste die basis vir die aanslag van inkomstebelasting is.<sup>95</sup>

Parsons het aangevoer dat die regsbegrip van *inkomste* in Australië juridies nie 'n toepaslike

---

<sup>93</sup> Whittington 1995 *Tax Policy and Accounting Standards* 456: "In view of the natural tension between the needs of financial reporting and the requirements of a good tax base, it seems that there must be a degree of separate development of tax rules and accounting standards. The data base used for both purposes will be the same, but a good tax base will tend to rely more on verifiable transactions, whereas good financial reporting needs to take account of the subjective consequences of events as well. Some of the more well-established and objective accruals will have a place in both processes (e.g. debtors and prepayments), but will be acceptable for tax purposes only when the rules governing their measurement are fairly clear and reliable to implement."

<sup>94</sup> Whittington 1995 *Tax Policy and Accounting Standards* 456: "Thus, the courts can use parts of accounting practice for determining the tax base, but they need to "pick and mix" the methods to provide a tax base which is clear and certain, and thus provides an efficient means of balancing the interests of the taxpayer against the needs of the Inland Revenue. In other words, business accounting should be no more than a starting point in assessing tax; blindly accepting all accounting standards for this purpose will serve neither the needs of a good tax system nor those of a good system of financial reporting."

<sup>95</sup> Westworth 1985 *Accounting Standards* 243: "Accounting standards are designed to allow accounts to achieve the subjective end of giving a true and fair view. To do this they need to be flexible and subjective and concerned with presenting a dynamic image of an operating entity. They are necessarily uncertain tools of measurement. By contrast fiscal rules need to be certain and provide a static and equitable basis for apportioning the tax burden. Accordingly accounting rules, cannot, per se, represent an appropriate basis for taxing. However, so long as profit remains the basis for assessing income tax then it is administratively appropriate that tax rules and accounting rules should maintain a degree of similarity. Very simply, if there are significant differences between accounting and fiscal rules then assessing tax will become costly both for the payer and for the collector as they attempt to maintain a link between the two sets of books. This difficulty exists to some extent already. Any further extension would only complicate the matter."

basis vir die hef van inkomstebelasting is nie, aangesien dit nie gebaseer is op die begrip van wins soos dit in ekonomie gebruik word nie. As sodanig is die inkomstebelastingstelsel nie op duidelike beginsels gebaseer nie en kan dit nie beweer om billik te wees nie. Hy argumenteer dat rekeningkundige inkomste 'n stap nader aan die begrip van wins is en gevolglik 'n meer aanvaarbare basis vir die hef van inkomstebelasting daarstel.<sup>96</sup>

Porcano, Shull en Tran voer aan dat daar te veel verskille tussen die twee stelsels is om gelykvormigheid wenslik te maak. Die verskille bestaan juis omdat die stelsels verskillende oogmerke het.<sup>97</sup> Hulle voer ook aan dat dit waarskynlik in die publiek se belang is dat die twee stelsels apart gehou word.<sup>98</sup>

Freedman voer aan dat die VK-belastingstelsel van die rekeningkundige standpunte moet kennis neem en hulle moet toepas waar dit toepaslik is in die lig van die doelwitte van die belastingstelsel en in die lig van 'n analise van die behoorlike regsraad van die regte en verpligtinge in die betrokke geval.<sup>99</sup>

Whittington voer ook aan dat daar 'n graad van aparte ontwikkeling vir die rekeningkundige standpunte en belastingreëls nodig is. Rekeningkundige standpunte moet slegs gebruik word soos toepaslik sodat 'n belastingbasis verkry word wat duidelik en seker is. Hy voer ook aan dat gelykvormigheid tot die nadeel van beide die belastingstelsel as die stelsel van finansiële verslagdoening is.<sup>100</sup>

---

<sup>96.</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 487: "On the other hand, Parsons pointed out that income tax is based on a concept of income that was designed for a different purpose. The judicial concept of income as entrenched by court decisions is based on the notion of flow originated from trust law, rather than an ideal notion of gain used in economic analysis. As such the income tax system lacks coherence of principle and a claim to fairness. Accounting profit may be a step closer to the notion of gain, but a complete adoption of that notion requires that the realisation principle be abandoned."

<sup>97.</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 509: "Certainly there is some degree of alignment in the US and Australia. Yet, a complete alignment of the two systems does not appear to be feasible because of the institutional arrangements. There are too many differences between the two systems: differences in underlying concepts, in methods and practices and in governing agencies. These differences should exist because they have different constituencies and different objectives. The effect of such differences is the preclusion of a complete alignment."

<sup>98.</sup> Parcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 509: "Is complete alignment beneficial? It probably is in the public interest that the two systems be kept separate. The distortions to both systems, and therefore the impact on the audiences they serve, would be too great if complete conformity were imposed."

<sup>99.</sup> Freedman 1995 *Defining Taxable Profit* 444: "It is hoped that the papers in this issue will call into question the desirability of this approach (the harmonisation of the accounting and tax treatment of profits). It has been argued in this paper that divergence may be necessary in some circumstances and the courts have a continuing role to play in deciding upon those circumstances. Although it is not in question that accounting standards are the source of authoritative accounting principles, this still does not and should not provide the last word on their application for tax purposes. The courts should note the Standards and Statements of Principle and follow them where appropriate within the objectives of the tax system and in terms of the proper legal analysis of the rights and obligations involved. Use of legal analysis and principle need not necessitate ossification of the law if carefully handled and set against a background of those changes in accounting standards and principles which are appropriate in relation to special requirements of the tax system."

<sup>100.</sup> Whittington 1995 *Tax Policy and Accounting Standards* 456: "In view of the natural tension between the

Volgens die Margo Kommissie is die kunsmatigheid van die Suid-Afrikaanse belastingbasis verskeie kere gekritiseer. Die Kommissie het ook bevind dat die formule vir die vasstelling van belasbare inkomste nie algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels moet ignoreer nie.<sup>101</sup>

In meer onlangse tye is daar ook 'n wyer aanvaarding dat die begrip "wins" deur die doel van die vasstelling daarvan beïnvloed kan word. Daar word dus aangevoer dat dit naïef is om te dink dat die aanneem van rekeningkundige beginsels in alle gevalle toepaslik sal wees vir die vasstelling van belasbare inkomste.<sup>102</sup>

Alhoewel dit moeilik is om 'n besliste gevolgtrekking rakende die wenslikheid van gelykvormigheid tussen belasbare en rekeningkundige inkomste te maak, is 'n redelike opsomming van die literatuur waarskynlik dat:

- i) volle gelykvormigheid nie wenslik is nie, maar
- ii) dat 'n mate van gelykvormigheid wel wenslik is en dat daar dus sover moontlik gepoog moet word om die verskille tussen belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste te beperk.

Die vernouing van die gaping tussen belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste kan bereik word deur spesifieke wetgewing wat 'n verwysing na rekeningkundige beginsels toepaslik maak, deur rekeningkundige beginsels in ag te neem by die formulering van nuwe

---

needs of financial reporting and the requirements of a good tax base, it seems that there must be a degree of separate development of tax rules and accounting standards ... Thus, the courts can use parts of accounting practice for determining the tax base, but they need to 'pick and mix' the methods to provide a tax base which is clear and certain, and thus provides an efficient means of balancing the interests of the taxpayer against the needs of the Inland Revenue. In other words, business accounting should be no more than a starting point in assessing tax; blindly accepting all accounting standards for this purpose will serve neither the needs of a good tax system nor those of a good system of financial reporting."

<sup>101.</sup> Margo-kommissie 175: "Die kunsmatigheid van die belastingbasis was al die onderwerp vir kritiek in gewysdes en regsartikels ... Dit is nie nodig of wenslik dat die formule vir die vasstelling van belasbare inkomste, algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels heeltemal buite rekening laat nie. Rekeningkundige beginsels kan dikwels van groot waarde wees betreffende die formule waarvolgens belasbare inkomste bepaal word. Die vraag is eintlik om vas te stel in watter mate daar in hierdie verband op rekeningkundige beginsels gesteun kan word.

<sup>102.</sup> MacDonald 1995 *Matching Accounting and Taxable Income* 484: "In the early cases involving profit measurement and the application of the ordinary principles of commercial accounting there was a tendency to think of profit as being a fact, as being true or false. Now it is more generally recognised that profit measurement is a purposive activity, that the measurement, whilst being a measure of something, is determined not by what is measured but by the purpose for which the measurement is undertaken. Although the economist's approach to income measurement is not appropriate in many respects to commercial accounting or to assessing taxable profit, it is nevertheless revealing that an economist should remind us in the context of a discussion on income measurement that: 'most economic controversies about definition arise from a failure to keep in mind the relation of every definition to the purpose for which it is to be used. We have to be prepared to use different definitions for different purposes; and although we can often save ourselves trouble by adopting compromises, which will do well enough for more than one purpose, we must always remember that compromises have the defects of compromises, and in fine analysis they will need qualification.'"

wetgewing en ook deurdat die howe ag moet slaan op rekeningkundige beginsels by die uitleg van die inkomstebelastingwet.

Die skrywer het in hierdie werkstuk probeer aandui dat daar wel ruimte is om in toepaslike gevalle na rekeningkundige beginsels by die uitleg van bepalings van die Inkomstebelastingwet te verwys. Die skrywer is van mening dat 'n sinvolle benadering gevolglik sal wees as ons howe meer ag sal slaan op rekeningkundige beginsels by die uitleg van die bepalings van die Inkomstebelastingwet. Dit sal uitvoering gee aan die beginsel wat in hierdie hoofstuk na vore gekom het dat 'n mate van gelykvormigheid tussen belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste wel wenslik is.

Die skrywer het ook probeer aandui dat daar wel teoretiese argumente is waarop ons howe kan steun om in toepaslike gevalle op rekeningkundige beginsels in die uitleg van die bepalings van die Inkomstebelastingwet te steun.

## HOOFSTUK 6

### GEVOLGTREKKING

---

Tradisioneel het rekeningkundige beginsels 'n baie beperkte rol in die uitleg van die bepalings van die Inkomstebelastingwet in Suid-Afrika gespeel.

Daar is dan in hierdie werkstuk ondersoek watter rol rekeningkundige beginsels inderdaad in die uitleg van die bepalings van die Inkomstebelastingwet in Suid-Afrika gespeel het. Die gevolgtrekking is gemaak dat daar argumenteerbaar 'n groter rol vir rekeningkundige beginsels in die uitleg van die Inkomstebelastingwet te speel is as wat tot op hede die geval was. Dit sal egter 'n verskuiwing in benadering van die howe benodig. Die skrywer het probeer aantoon dat daar wel teoretiese argumente vir 'n sterker vertrou op rekeningkundige beginsels by die uitleg van die Inkomstebelastingwet bestaan. Hierdie argumente het egter nie tradisioneel baie aanhang onder ons howe geniet nie. Die rede hiervoor is onder andere omdat ons howe oorwegend 'n letterlike benadering tot die uitleg van die Inkomstebelastingwet gevolg het.

Die skrywer is van mening dat 'n benadering tot die uitleg van die inkomstebelastingwetgewing wat die doel van die wetgewing nastreef en wat aanvaar dat 'n inkomstebelasting in die breë 'n belasting is wat ontstaan het uit die beginsel dat *inkomste* 'n toepaslike basis is om 'n belastingpligtige op te belas, tot 'n groter vertrou op rekeningkundige beginsels in die uitleg van die Inkomstebelastingwet sal lei. Die skrywer is ook van mening dat 'n groter vertrou op rekeningkundige beginsels wel deur die wetgewing self en deur die beginsels van wetsuitleg ondersteun kan word. Suid-Afrikaanse howe sal egter hulle benadering tot die uitleg van die Inkomstebelastingwetgewing moet aanpas.

Die skrywer is van mening dat dit in baie gevalle uiters moeilik is om die benadering van die howe om rekeningkundige beginsels te ignoreer as onvanpas af te maak, maar voer aan dat 'n alternatiewe benadering om wel rekeningkundige beginsels te oorweeg as sodanig ook nie onvanpas sou wees nie. Die skrywer is wel van mening dat dit in baie gevalle 'n meer sinvolle resultaat verkry sou word indien rekeningkundige beginsels wel oorweeg is. Teen die agtergrond dat 'n inkomstebelasting ontstaan het op die veronderstelling dat *inkomste* die beste aanduiding van 'n belastingpligtige se vermoë is om tot die staatkas by te dra en dat die meeste inkomstebelastingwetgewing metodes by finansiële rekeningkunde ontleen het om belasbare inkomste vas te stel, is dit moeilik om te aanvaar dat 'n oorweging van rekeningkundige beginsels nie 'n sinvolle oorweging by die uitleg van die bepalings van die Inkomstebelastingwetgewing is nie. In hierdie werkstuk is geargumenteer dat laasgenoemde stelling veral toepaslik behoort te wees in die uitleg van die bruto inkomste-oms krywing en die algemene aftrekkingsformule.

Dit word aanvaar dat 'n verwysing na rekeningkundige beginsels nie in alle gevalle toepaslik sal wees nie, en gevolglik versigtig benader behoort te word, aangesien verskeie bepalings in die Inkomstebelastingwet met 'n spesifieke doel van die belas van *inkomste* sal afwyk. Waar die doel egter nie duidelik is om van die belas van *inkomste* af te wyk nie, behoort 'n



---

verwysing na rekeningkundige beginsels in baie gevalle 'n sinvolle resultaat en uitleg te lewer.

In Australië en veral in die Verenigde Koninkryk het rekeningkundige beginsels wel 'n rol by die uitleg van die betrokke inkomstebelastingwetgewing gespeel. Alhoewel 'n direkte verwysing na gesag in hierdie lande versigtig benader moet word weens die verskil in die bewoording van die betrokke wetgewing in vergelyking met die bepalinge in die Inkomstebelastingwet, is in hierdie werkstuk geargumenteer dat daar wel gevalle is waar die beginsels in Suid-Afrika aangeneem en gevolg kan word. Die skrywer is van mening dat die navolg van die benadering in laasgenoemde lande sal bydra tot 'n sinvolle uitleg van die bepalinge van die Inkomstebelastingwet waar dit toepaslik is.

Daar is ook aangedui dat daar uit 'n teoretiese oogpunt wel voordele is om te poog om die verskille tussen belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste tot die minimum te beperk. Alhoewel dit aanvaar word dat volkome gelykvormigheid tussen belasbare inkomste en rekeningkundige inkomste waarskynlik nie gewens is nie, is 'n miskening van die beginsel dat 'n inkomstebelasting in wese die *werklike wins* van die belastingpligtige behoort te belas, ook nie bevorderlik nie. Die skrywer voer dus aan dat groter gelykvormigheid in Suid-Afrika wenslik is en dat die oorweging van rekeningkundige beginsels in die uitleg van die bepalinge van die Inkomstebelastingwet (waar toepaslik) 'n bydrae kan lewer.

**LYS VAN AFKORTINGS  
REGSTYDSKRIFTE EN REGSBOEKE**

---

**REGSBOEKE**

**B**

Botha *Wetsuitleg* Botha, C.J. *Wetsuitleg: 'n Inleiding vir Studente* 1998

**D**

De Koker *Silke on South African Income Tax* De Koker, A.P. *Silke on South African Income Tax* 2003

Deutsch ea *Australian Tax Handbook* Deutsch, R.L. ea *Australian Tax Handbook* 1998

**E**

Emslie ea *Income Tax Cases and Materials* Emslie, T.S. ea *Income Tax Cases and Materials* 2001

Everingham en Hopkins *Generally Accepted Accounting Practice* Everingham, G.K. en Hopkins, B.D. *Generally Accepted Accounting Practice* 1982

**F**

Faul ea *Rekeningkunde* Faul, M.A. ea *Rekeningkunde – 'n Inleiding* 1998

**H**

Huxam & Haupt *Aantekeninge* Huxam, K. en Haupt, P. *Aantekeninge oor SA Inkomstebelasting* 2002

**K**

Kellaway *Principles* Kellaway, E.A. *Principles of legal interpretation of statutes, contracts and wills* 1995

**M**

Mannix & Harris *Guide to Australian Income Tax* Mannix, E.F. & Harris, D.W. *The Guide to Australian Income Tax* 1975

Meyerowitz *Income Tax* Meyerowitz, D. *Meyerowitz on Income Tax* 2003

Montgomery *Financial Accounting Information* Montgomery, A.T. *Financial Accounting Information: An introduction to its preparation and use* 1982

Most *Accounting Teory* Most, K.S. *Accounting Teory* 1982

**P**

Parsons *Income Taxation in Australia* Parsons, R.W. *Income Taxation in Australia: Principles of Income, Deductibility and Tax Accounting* 1985

**R**

Riahi-Belkaoui *Accounting Theory*

Riahi-Belkaoui, A. *Accounting Theory* 2002

**S**

SAIGR *Elektroniese Handleiding 2003*

Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters *Elektroniese Handleiding 2003*

SAIGR *Elektroniese Handleiding 2005*

Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters *Elektroniese Handleiding 2005*

Salmonson *Basic Financial Accounting Theory*

Salmonson, R.F. *Basic Financial Accounting Theory* 1969

Seligman *The Income Tax*

Seligman, E.R.A. *The Income Tax: a study of the history, theory, and practice of income taxation at home and abroad* 1921

Simon ea *Simon's Taxes*

Simon, J.A. ea *Simon's Taxes* 1983

Spiller *Financial Accounting*

Spiller, E.A. *Financial Accounting: Basic Concepts* 1977

Steward *Smith's Taxation*

Steward, C. *Smith's Taxation One hundred & third edition* 1999

Steyn *Uitleg*

Steyn, L.C. *Die Uitleg van Wette* 1981

**T**

Tiley *Revenue Law*

Tiley, J. *Revenue Law* 2000

Tiley red *UK Tax Guide*

Tiley, J. red *Butterworths UK Tax Guide 1994-95* 1994

**REGSARTIKELS**

**A**

Akin 1997 *Accountancy Principles*

Akin, B. "Accountancy Principles and Case I Profits" 1997 *Tax Journal*

**B**

Blaikie 1981 *Relevance of Accounting Principles*

Blaikie, A.W. "The Relevance of Accounting Principles to the Income Tax Assessment Act" 1981 15 *Taxation in Australia* 690

Broomberg 1972 *SALJ*

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

**C**

Cooper 1988 *Tax Accounting*

Cooper, G. "Tax Accounting for Deductions" 1988 *Australian Tax Forum* 23

D

Divaris *Plate Glass* Divaris, C. "Foreign Exchange Losses on Loans: the *Plate Glass Case*" in Divaris (red) *Income Tax Reporter* Vol 19

F

Freedman 1993 *Ordinary Principles* Freedman, J. "Ordinary Principles of Commercial Accounting – Clear Guidance or a Mystery Tour?" 1993 *British Tax Review* 468

Freedman 1995 *Defining Taxable Profit* Freedman, J. "Defining Taxable Profit in a Changing Accounting Environment" 1995 *British Tax Review* 434

G

Green 1995 *Accounting Standards* Green, S. "Accounting Standards and Tax Law: Complexity, Dynamism and Divergence" 1995 *British Tax Review* 445

Guerra red 2001 *Deferred revenue expenditure* Guerra, S. red "Interaction of tax and accountancy: deferred revenue expenditure" 2001 *Inland Revenue Tax Bulletin* 859

H

Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* Herring, G.L. "The Impact of Accounting Principles Upon the Determination of Taxable Income", paper presented at the Seventh National Convention of the Taxation Institute of Australia, Hobart, April 1986

M

MacDonald 1995 *Matching Accounting and Taxable Income* MacDonald, G. "Matching Accounting and Taxable Profits: Reflections on *Gallagher v. Jones*" 1995 *British Tax Review* 484

McCourt ea 1995 *Les Relations Fiscalité-Comptabilité* McCourt, P. ea "'Les Relations Fiscalité-Comptabilité' in France: A Model for Europe?" 1995 *British Tax Review* 461

McMahon ea 1997 *Commercial Accounting Principles* McMahon, F. ea "Commercial Accounting Principles: Questions of Fact and Questions of Tax Law" 1997 *British Tax Review* 6

Meyerowitz 1991 *Accounting Practice* Editorial "Accounting Practice and the Tax Law" *The Taxpayer* Vol 40 No 10

P

Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* Porcano, T.M. ea "Alignment of Taxable Income with Accounting Profit 1993 10 *Australian Tax Forum* 475

PricewaterhouseCoopers 1999 *Doing Business Guide* PricewaterhouseCoopers "Doing Business Guide – United Kingdom" 1999

S

Sherwood red 1997 *Accountancy & Taxable Profit* Sherwood, J. red "Relationship Between Accountancy & Taxable Profits" 1997 *Inland Revenue Tax Bulletin* 485

- Sherwood red 1998 *True and fair view* Sherwood, J. red "New system for taxing professional businesses: What is meant by 'true and fair view'?" 1998 *Inland Revenue Tax Bulletin* 606
- Sherwood red 1999 *Relationship* Sherwood, J. red "Relationship Between Accountancy And Taxable Profits" 1999 *Inland Revenue Tax Bulletin* 623
- Sherwood red 1999 *Interaction* Sherwood, J. red "Interaction of Tax Law and Accountancy Practice" 1999 *Inland Revenue Tax Bulletin* 636
- Sherwood red 1999 Tax Law and Accountancy Practice Sherwood, J. red "Interaction of Tax Law and Accountancy Practice" 1999 *Inland Revenue Tax Bulletin* 707

## W

- Westworth 1985 *Accounting Standards* Westworth, C. "Accounting Standards – A Framework for Tax Assessment" 1985 *Australian Tax Forum* 243
- Whittington 1995 *Tax Policy and Accounting Standards* Whittington, G. "Tax Policy and Accounting Standards" 1995 *British Tax Review* 452

## VERSLAE VAN KOMMISSIES

### A

- Asprey-verslag Taxation Review Committee Full Report, K.W. Asprey (Voorsitter), 1975

### F

- Franzsen-verslag Eerste Verslag van die Kommissie van Ondersoek na die Fiskale en Monetêre Beleid in Suid-Afrika, Dr D.G. Franzsen (Voorsitter), 1968

### M

- Margo-verslag Verslag van die Kommissie van Ondersoek na die Republiek van Suid-Afrika se Belastingstruktuur, C.S. Margo (Voorsitter), 1987

## TESISSE

- Taljaard *Gewone reëls* Taljaard, J.C. *Geld die gewone reëls en beginsels van wetsuitleg by die uitleg van belastingwetgewing?* 2001

## HOFBESLISSINGS

---

### In die Republiek van Suid-Afrika

#### A

Anglo American Corporation of SA Ltd v Commissioner Of Taxes 1975 (1) SA 973 (RA), 37 SATC 45 ..... 20

#### B

Bhyat v Commissioner for Immigration 1932 AD 125 ..... 74, 76

Blue Circle Cement Ltd v CIR 1984 (2) SA 764 (AD) ..... 58

#### C

Caltex Oil (SA) Limited v SIR 1975 (1) SA 665 (AD), 37 SATC 1 ..... 27

CIR v Booyens Estate Ltd 1918 AD 576, 32 SATC 10 ..... 47

CIR v Cactus Investments (Pty) Ltd 1999 (1) SA 264 (T), 59 SATC 1 ..... 29

CIR v Delagoa Bay Cigarette Co Ltd 1918 TPD 391, 32 SATC 47 ..... 30

CIR v Delfos 1933 AD 242, 6 SATC 92 ..... 30, 31, 43, 44, 45, 46, 48, 62, 65

CIR v Edgars Stores Ltd 1986 (4) SA 312 (T), (1986) 48 SATC 89 ..... 143

CIR v George Forest Timber Company Limited 1924 AD 516, 1 SATC 20 (A) ..... 33, 62

CIR v Golden Dumps (Pty) Ltd 1993 (4) SA 110 (AD), (1993) 55 SATC 198 (A) ..... 137, 143, 144

CIR v Lunnon 1924 AD 94, 1 SATC 7 ..... 89

CIR v Manganese Metal Company (Pty) Ltd (3) SA 591 (T), [1997] JOL 50 (T), 58 SATC 1 ..... 27, 32, 33, 147

CIR v Nemojim (Pty) Ltd 1983 (4) SA 935 (AD), 45 SATC 241 ..... 30, 69

CIR v Niko 1940 AD 416, 11 SATC 124 ..... 49, 50

CIR v Stott 1928 AD 252, 3 SATC 253 (A) ..... 47

CIR v Strathmore Exploration and Management Ltd 1956 (1) SA 591 (AD), 20 SATC 375 ..... 49

Commisioner of Taxes v 'A' Company 1979 (2) SA 409 (RAD), 41 SATC 59 ..... 29, 145

Crowe v CIR 1930 AD 122, 4 SATC 133 ..... 33, 62

#### H

Hatch v Koopoomal 1936 AD 190 ..... 70

**I**

Isaacs v Commisioner for Inland Revenue 1949 (4) SA 561 (AD), 16 SATC 258.....	2, 30, 62
ITC 594 (1945) 14 SATC 249 .....	27
ITC 674 (1949) 16 SATC 235 .....	30
ITC 675 16 SATC 238.....	22
ITC 1038 (1963) 26 SATC 123 (F).....	31
ITC 1450 (1989) 51 SATC 70 .....	29
ITC 1485 52 SATC 337.....	145, 146, 147, 149
ITC 1587 57 SATC 97.....	147
ITC 1588 57 SATC 148.....	148
ITC 1634 60 SATC 235.....	69, 70, 136, 137, 138, 148

**J**

Jaga v Dönges 1950 (4) SA 653 (AD).....	63, 64
Joffe & Co (Pty) Ltd v CIR 1946 AD 157, 13 SATC 354 (A).....	22, 25, 26, 144

**K**

Kanhym Bpk v Oudtshoorn Munisipaliteit 1990 (3) SA 252 (K).....	66
-----------------------------------------------------------------	----

**L**

L v Commisioner of Taxes, W v Commissioner of Taxes 1961 (3) SA 178 (SR), 24 SATC 152.....	31
Lace Proprietary Mines Ltd v CIR 1938 AD 267, 9 SATC 349.....	35, 47
Land Dealing Co v COT 1959 (3) SA 485 (SR), 22 SATC 310 .....	49

**M**

Marais v CIR 1943 CPD 150, 12 SATC 190 .....	45
----------------------------------------------	----

**N**

Nasionale Pers Beperk v Kommissaris van Binnelandse Inkomste 1986 (3) SA 549 (AD).....	147
Nchanga Consolidated Copper Mines Ltd v COT 1962 (1) SA 381 (FC), 24 SATC 469 (FC) .....	32
Ngwenya v Hindley 1950 (1) SA 839 (K) .....	83

---

**P**

Principal Immigration Officer v Bhula 1931 AD 323 .....	68
Pyott v CIR 1945 AD 128, 13 SATC 121 .....	2, 20, 22, 23, 24, 24, 27, 28, 34, 35, 47, 89

**R**

R v Busa 1959 (3) SA 385 (AD) .....	35
Rand Bank Bpk v Regering van die Republiek van Suid-Afrika en andere 1974 (4) SA 764 (T) .....	58
Reichman v CIR 1931 WLD 81 .....	13
Richards Bay Iron & Titanium (Pty) Ltd and another v CIR 1996 (1) SA 311 (SCA) .....	29

**S**

S v Kock 1975 (3) SA 332 (O) .....	76
S v Nel 1987 (4) SA 276 (O) .....	76
S v Zuma 1995 (2) SA 642 (KH) .....	63
SA Marine Corporation Ltd v CIR 1955 (1) SA 654 (C), 20 SATC 15 .....	89
Sheeley v Registrar and Taxing Master 1911 TPD 299 .....	76
Shenker v The Master 1936 AD 136 .....	70, 83
SIR v Eaton Hall (Pty) Ltd 1975 (4) SA 953 (AD) .....	27, 147
SIR v Kirsch 1978 (3) SA 93 (T), 40 SATC 95 (T) .....	58
Stellenbosch Farmers' Wineries v Distillers Corporation (SA) Ltd 1962 (1) SA 458 (AD) .....	63
Stephan v CIR 1919 WLD 1, 32 SATC 54 .....	31
Sub-Nigel Ltd v CIR 1948 (4) SA 580 (AD), 15 SATC 381 (A) .....	25, 26, 32, 33, 147



FCT v Australian Gaslight Co 83 ATC 4800 .....	108
FCT v Australian Guarantee Corporation Ltd. (1984) 54 ALR 209 .....	122, 123, 125, 126, 146
FCT v Dunn 89 ATC 4141 .....	101, 107, 114
FCT v Employers' Mutual Indemnity Association Ltd (1990) 90 ATC 4787.....	130
FCT v Firstenberg 76 ATC 4141; (1976) 6 ATR 297.....	101, 107
FCT v GKN Kwikform Services Pty Ltd (1991) 91 ATC 4336 .....	130
FCT v James Flood Pty Limited CLR 506-7.....	101, 119, 121, 123, 145
FCT v Thorogood (1927) 40 CLR 454 .....	101
FCT v Whitfords Beach Pty Ltd (1982) 150 CLR 355 .....	117, 130, 132

**G**

Gallagher v Jones 66 TC 77 .....	161, 164, 165, 168, 169, 170, 171, 172, 175, 176, 177
Gresham Life Assurance Society v Styles (1892), AC 309 .....	157

**H**

Heather v PE Consulting Group [1973] 1 All ER 8, 48 TC 320 .....	167, 168
Henderson v. F C of T (1970) 119 CLR 612 .....	101
Herbert Smith v Honour [1999] STC 173 .....	163, 172
Hooker Rex Pty Limited v. F C of T 88 ATC 4392 .....	101, 123

**I**

International Nickel Australia Ltd v FCT (1977) 7 ATR 739 .....	70, 138
Investment and Merchant Finance Case (1971) 125 CLR 249 .....	133
IRC v Cock Russell (1949) 2 All ER 889.....	157
IRC v Gardner, Mountain and D'Ambrumenil Ltd (1947) 29 TC 69.....	175

**J**

J. Rowe & Son Pty. Ltd. v. F. C. of T. (1971) 124 CLR 421 .....	108
Johnston v Britannia Airways [1994] STC 763.....	163, 169, 170, 174

**L**

London Australia Investment Company Ltd v FCT (1976-7) 138 CLR 106.....	130, 132
-------------------------------------------------------------------------	----------

Lothian Chemical Co Ltd v IRC (1926) 11 TC 508.....	158
<b>M</b>	
Memorex Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation (1987) 87 ATC 5034 .....	130
<b>N</b>	
New Zealand Flax Investments Limited v FCT (1938) 61 CLR 179 .....	120, 121, 124, 127, 130, 131, 132, 144
Nilsen Development Laborities Pty Limited & Ors v. FC of T (1981) 144 CLR 616 .....	119, 120
<b>O</b>	
Odeon Associated Theatres v Jones (Inspector of Taxes) 1 WLR 442, 48 TC 257.....	161, 162, 163
Ogilvy and Mather Pty Ltd v. FC of T 90 ATC 4836.....	119, 123
Ostime (Inspector of Taxes) v Duple Motor Bodies Ltd [1961] 2 All E.R. 167, H.L. ....	168
Owen v Southern Railways of Peru Ltd 36 TC 602.....	165
<b>P</b>	
Perrott v. D C of T (NSW) (1922) 40 CLR 450.....	101
<b>R</b>	
R.A.C.V. Insurance Pty Limited v. FC of T 74 ATC 4169.....	124, 125
Russell v Town and Country Bank (1988) 2 TC 321.....	157
<b>S</b>	
Scott v DCT (NSW) (1935) 35 SR (NSW) 215.....	99
Southern Railway of Peru Ltd v Owen (Inspector of Taxes) [1957] AC 334, 36 TC 602.....	164
Strick v Regent Oil [1966] AC 295 .....	129
Sun Insurance Office v Clark (1912) AC 443.....	12, 23, 159
Sun Newspapers Ltd (1938) 61 CLR 337.....	129
<b>T</b>	
The Chamber of Manufacturers Insurance Ltd v Federal Commissioner of Taxation (1984) 2 FCR 455 .....	130
Thor Power Tool case (1979) 439 US 522.....	185

---

U

Usher's Wiltshire Brewery Co., Ltd. v Bruce (1915 A.C. 433) ..... 157, 158, 159, 176

X

XCO Pty Limited v FCT 71 ATC 4152 (1971) 2 ATR 353 ..... 124

## HOOFSTUK 1

### INLEIDING

---

1	AGTERGROND EN PROBLEEMSTELLING .....	2
1.1	Inleiding .....	2
1.2	Inkomste as basis van belastingheffing .....	3
1.3	Omskrywing van inkomste .....	3
1.3.1	Inleiding .....	3
1.3.2	Regsbegrip van <i>inkomste</i> .....	4
1.3.3	Ekonomiese begrip van <i>inkomste</i> .....	4
1.3.4	Rekeningkundige begrip van <i>inkomste</i> .....	5
1.3.4.1	Algemeen .....	5
1.3.4.2	Omskrywing .....	7
1.3.4.3	Voordele van die gebruik van rekeningkundige inkomste .....	9
1.3.4.4	Rekeningkundige inkomste en inkomstebelasting .....	9
1.4	Kunsmatige teorie en winsteorie .....	10
1.4.1	Inleiding .....	10
1.4.2	Kunsmatige teorie .....	11
1.4.3	Winsteorie .....	12
1.4.4	Vergelyking van die kunsmatige teorie en die winsteorie .....	12
1.4.5	Kunsmatige teorie en rekeningkundige beginsels .....	12
2	ONDERWERP VAN DIE STUDIE .....	13
3	MOTIVERING VIR DIE STUDIE .....	13
4	NAVORSINGSONTWERP EN RAAMWERK VAN DIE STUDIE .....	144
4.1	Inleiding .....	14
4.2	Die rol van rekeningkundige beginsels in die Suid-Afrikaanse konteks .....	14
4.3	Die rol van rekeningkundige beginsels in die Australiese konteks .....	14
4.4	Die rol van rekeningkundige beginsels in die Engelse konteks .....	14
4.5	Teoretiese argumente vir die gebruik van rekeningkundige beginsels .....	14
4.6	Samevatting .....	15

---

## 1 AGTERGROND EN PROBLEEMSTELLING

### 1.1 Inleiding

'n Inkomstebelasting, soos die naam aandui, is in die breë 'n belasting wat op *inkomste* gehef word.<sup>1</sup> Een van die hoofdoelwitte van die vakgebied rekeningkunde, is die meting van *inkomste*.<sup>2</sup> Daar kan dus 'n verwagting wees dat rekeningkundige beginsels 'n belangrike rol kan speel in die vasstelling van *inkomste* vir doeleindes van die heffing van inkomstebelasting. In sekere jurisdiksies is dit dan ook inderdaad die geval.<sup>3</sup>

Stellings dat daar in die Suid-Afrikaanse belastingreg geen nodigheid of gronde is om na rekeningkundige beginsels by die vasstelling van belasbare inkomste te verwys nie, kan dus as 'n verrassing kom.<sup>4</sup>

Die vraag ontstaan gevolglik of 'n verwysing na rekeningkundige beginsels by die uitleg van die Inkomstebelastingwet<sup>5</sup> dan geensins toepaslik is nie, en indien 'n verwysing wel toepaslik is, in watter mate dan.

Ter agtergrond tot die studie of rekeningkundige beginsels 'n rol te speel het in die uitleg van die Inkomstebelastingwet, sal daar in hierdie hoofstuk kortliks bespreek word hoe die begrip *inkomste* as die basis ontwikkel het waarop inkomstebelasting oor die wêreld heen in die breë gehef word. Die omskrywing van *inkomste* is egter as sodanig 'n omstrede kwessie en verskeie teorieë word aangevoer om hierdie begrip te formuleer en oor hoe dit gemeet behoort te word. Om gevolglik die rol van rekeningkundige beginsels in die vasstelling van die begrip *inkomste* te verstaan, is dit nodig om kortliks die verskillende teorieë te bespreek.

Die rede wat gewoonlik vir die argument aangevoer word dat rekeningkundige beginsels geen rol in die uitleg van die Inkomstebelastingwet te speel het nie, is dat die Inkomstebelastingwet op die sogenaamde *kunsmatige teorie* geskoei is.<sup>6</sup> Die kenmerke van

---

<sup>1</sup> *Isaacs v Commissioner for Inland Revenue* 16 SATC 258 op 266: "... an income tax is fundamentally a tax upon a man's annual profits or gains..." Verwys ook na die bespreking in afdeling 1.2.

<sup>2</sup> Verwys na die bespreking in afdeling 1.3.4.1.

<sup>3</sup> Verwys na Hoofstuk 4 vir 'n bespreking van die rol wat rekeningkundige beginsels by die vasstelling van die belasbare inkomste in die Verenigde Koninkryk se inkomstebelastingstelsel speel.

<sup>4</sup> Meyerowitz 1991 *Accounting Practice* 182: "In our law there is no need, nor ground, for resorting to accounting principles ..." *Divaris Plate Glass* 32: "One cannot help stopping at this point to ask, with respect, how this statement may be reconciled with the principle ... that accounting methods are irrelevant in the computation of taxable income."

<sup>5</sup> No 58 van 1962 soos gewysig. Verder in hierdie studie word hierdie wet bloot "die Inkomstebelastingwet" genoem.

<sup>6</sup> De Koker *Silke on South African Income Tax* paragraaf 1.11: "The determination of 'taxable income' is critical to the calculation of liability for normal tax. The taxable income of a taxpayer is essentially an artificial concept and can differ materially from the amount of his total receipts and accrual or his income calculated according to accounting principles." (onderstreping ingevoeg) *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121 op 126 – 127: "While, no doubt, it is in accordance with those principles to make this provision in the Balance Sheet, the answer is that our Income Tax Act has laid down what is to be taxed, even if in so doing it may be said to

die *kunsmatige teorie* sal gevolglik kortliks bespreek word en dié teorie sal met die sogenaamde *winsteorie* gekontrasteer word.

## 1.2 Inkomste as basis van belastingheffing

By die ontwikkeling van belastingstelsels oor die jare is daar deurlopend gepoog om die belastingpligtiges volgens hulle vermoë te belas. Daar is dus van die belastingpligtige verwag om die staat te help in verhouding met sy vermoë om hom self te kan help.<sup>7</sup> Die toets van die vermoë van die individu het mettertyd verander van die individu self (hoofbelastings), die eiendom wat die individu besit het (eiendomsbelastings), die besteding van die individu (aksyns- en bestedingsbelastings), die bruto produkte of opbrengs van die individu, die netto produkte of opbrengs van die individu en uiteindelik die inkomste van die individu.<sup>8</sup> *Inkomste*, soos hier bedoel word, beteken altyd netto inkomste (in teenstelling met bruto inkomste).<sup>9</sup>

Inkomstebelasting is gevolglik 'n stelsel wat as grondslag die uitgangspunt het dat die netto inkomste of netto wins wat deur 'n belastingpligtige verdien word, die beste aanduider is van die belastingpligtige se vermoë om belasting te betaal.<sup>10</sup>

Dit wil dus voorkom asof die begrip *inkomste* 'n uiters belangrike rol sal speel by 'n inkomstebelasting, aangesien dit die basis daarvan vorm. Die betekenis van die begrip sal gevolglik kortliks ondersoek word.

## 1.3 Omskrywing van inkomste

### 1.3.1 Inleiding

Dit is op hierdie stadium nodig om daarvan kennis te neem dat daar nie een besliste omskrywing van die begrip *inkomste* is nie. Oor die tye heen is daar verskeie teorieë deur onder andere ekonome, regsgeleerdes en rekenmeesters vir die bepaling van *inkomste*

---

disregard those principles. ... since 1917, we have had in South Africa an artificial and purely statutory definition of 'taxable income' ... What has to be ascertained is the 'taxable income', and this has to be ascertained in the manner prescribed by the Act and in no other." (onderstreping ingevoeg)

<sup>7</sup> Seligman *The income Tax* 4: "The history of finance ... shows the evolution of the principle of faculty or ability to pay – the principle that each individual should be held to help the state in proportion to his ability to help himself."

<sup>8</sup> Verwys na die bespreking in Seligman *The income Tax* 5 tot 18.

<sup>9</sup> Seligman *The Income Tax* 19: "Income is, of course, to be distinguished from mere receipts or gross revenue. It is more than that which simply comes in from any economic activity. By income is always meant net income, as opposed to gross income."

<sup>10</sup> Seligman *The Income Tax* 15: "It was thus that the fifth and final stage was reached, and that income was selected as the test of faculty in taxation." Franzsen-verslag 11: "Die basis van 'n inkomstebelasting op persone ... is die 'inkomste' wat 'n individu gedurende 'n bepaalde periode toeval. Hierdie 'inkomste' word veronderstel om 'n redelike aanduiding van die verandering in 'n individu se totale ekonomiese beskikkingsmag en dus ook van sy betaalvermoë te wees ..." Margo-verslag 76: "Die feit dat inkomste so algemeen as basis gebruik word, weerspieël die mening dat jaarlikse inkomste die geskikste aanduiding is van 'n persoon se vermoë om belasting te betaal en dus tot openbare fondse by te dra."

voorgehou. Die omskrywing van *inkomste* het voortdurend ontwikkel soos nuwe teorieë aan die hand gedoen is.

Indien 'n inkomstebelastingwet dus byvoorbeeld bloot bepaal dat *inkomste* belas moet word en hierdie begrip nie in besonderhede in die betrokke wet omskryf word nie, mag daar groot onduidelikheid ontstaan oor watter omskrywing van *inkomste* toepaslik sal wees.

Daar word gewoonlik tussen drie begrippe van *inkomste* onderskei, naamlik die regsbegrip, die ekonomiese begrip en die rekeningkundige begrip van *inkomste*. In sommige gevalle mag hierdie begrippe ooreenstem, maar daar is ook wesenlike verskille. In die opvolgende afdelings sal daar bloot oorsigtelik na hierdie begrippe gekyk word.

### 1.3.2 Regsbegrip van *inkomste*

In die regswetenskap het die betekenis van die begrip *inkomste* ook ter sprake gekom. So is daar byvoorbeeld reeds in die Romeinse reg 'n onderskeid tussen *kapitaal* en *inkomste* gemaak.<sup>11</sup> Hierdie begrip het veral by trustreg toepassing gevind waar die onderskeid tussen *inkomste* en *kapitaal* belangrik was.<sup>12</sup> *Inkomste* in die konteks van 'n trust is byvoorbeeld in vroeë Engelse hofsake as die opbrengs van verkope minus die aftrekking van gewone uitgawes (wat nie waardevermindering ingesluit het nie) vasgestel.<sup>13</sup>

Daar is dus in bepaalde omstandighede van die howe verwag om die 'n betekenis van die begrip *inkomste* uit te lê.

### 1.3.3 Ekonomiese begrip van *inkomste*

Verskeie teorieë is mettertyd vir die vasstelling van die ekonomiese begrip van *inkomste* aangevoer.

Adam Smith was die eerste ekonoom wat *inkomste* as 'n toename in rykdom of vermoë omskryf het.<sup>14</sup>

Hicks het meer onlangs 'n algemene teorie van ekonomiese inkomste ontwikkel wat 'n persoon se persoonlike inkomste soos volg omskryf: die maksimum bedrag wat die persoon in 'n week kan verbruik en steeds so welgesteld aan die einde van die week is as wat hy aan

---

<sup>11</sup>. Most *Accounting Theory* 210: "The distinction between capital and income, between 'the tree and the fruit,' was known to Roman law, if not before."

<sup>12</sup>. Most *Accounting Theory* 210: "Another distinction (between capital and income), originating in the common law, was probably equally influential on business accounting. The trust was a common law creation designed to break the feudal system of land tenure. In a trust we distinguish the *corpus*, or capital, from the trust income."

<sup>13</sup>. Most *Accounting Theory* 211: "Early English court decisions seem to have approached income determination by looking at sales revenue as gross trust income and requiring the deduction of ordinary expenses incurred, which did not include depreciation or depletion."

<sup>14</sup>. Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 390: "Adam Smith was the first economist to define income as an *increase in wealth*." Verwys ook na Salmonson *Basic Financial Accounting Theory* 71.

die begin van die week was.<sup>15</sup> 'n Sakeonderneming se inkomste kan dus omskryf word as die maksimum bedrag aan dividende wat dit gedurende 'n tydperk kan betaal en steeds net so welgesteld aan die einde van die tydperk sal wees as wat dit aan die begin daarvan was.<sup>16</sup>

'n Probleem met laasgenoemde omskrywing is egter wat die begrip *welgesteld* inderdaad beteken. Die mees algemeen aanvaarde uitleg van hierdie term is dié van kapitaalinstandhouding. Inkomste sal dus die maksimum bedrag wees wat verbruik kan word terwyl die kapitaal in stand gehou word.<sup>17</sup> Verskillende teorieë word dan weer aangevoer om kapitaalinstandhouding te meet.<sup>18</sup>

Ekonomiese inkomste is gebaseer op die verwagtinge ten opsigte van toekomstige invloed en uitvloeï van hulpbronne. Weens die onsekerheid en subjektiwiteit van die meting van hierdie verwagtinge het konvensionele rekeningkunde nie hierdie begrip aanvaar nie.<sup>19</sup>

### 1.3.4 Rekeningkundige begrip van *inkomste*

#### 1.3.4.1 Algemeen

In Engels word die begrip "income" van die begrip "revenue" onderskei. In Afrikaans word daar egter na beide laasgenoemde begrippe as *inkomste* verwys.<sup>20</sup>

Tradisioneel het die begrip *inkomste* ("income") verwys na 'n netto bedrag<sup>21</sup>, maar deesdae omvat die begrip beide bruto en netto bedrae alhoewel dit waarskynlik meestal in die konteks

---

<sup>15</sup> Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 391: "Hicks ... developed a general theory of *economic income*, which defined a person's personal income as 'the maximum amount he can consume during a week and still expect to be as well-off at the end of the week as he was at the beginning.'" Verwys ook na Salmonson *Basic Financial Accounting Theory* 71.

<sup>16</sup> Salmonson *Basic Financial Accounting Theory* 71: "... a business entity's income is defined as the maximum amount of dividends it can pay in a period and still be as well off at the end as at the beginning of the period."

<sup>17</sup> Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 391: "One problem raised by such a definition, however, is the lack of consensus on the interpretation of the term 'as well-off,' or 'welloffness.' The most accepted interpretation is that of capital maintenance, in which case the 'Hicksian' income is the maximum amount that may be consumed in a given period and still maintain the capital intact." Salmonson *Basic Financial Accounting Theory* 71: "To be equally as well of at these two points means that capital must have been maintained..."

<sup>18</sup> Verwys Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 391 en Salmonson *Basic Financial Accounting Theory* 71 tot 75.

<sup>19</sup> Spiller *Financial Accounting: Basic Concepts* 151: "An income concept frequently mentioned as an alternative is that of 'economic income,' which is based on expectations concerning future inflows and outflows of resources. Conventional accounting rejects concepts of economic income as being too uncertain and subjective..."

<sup>20</sup> Verwys byvoorbeeld na SAIGR *Elektroniese Handleiding 2005* IAS 18 paragraaf 74: "The definition of income encompasses both revenue and gains." Die ooreenstemmende paragraaf in SAIGR *Elektroniese Handleiding 2003* RE000 lui as volg: "Die omskrywing van inkomste omvat sowel inkomste as wins."

<sup>21</sup> Montgomery *Financial Accounting Information* 99: "Income can be determined as a **net** inflow of assets to the firm resulting from business or operating activities... Income is the **residual** (or **net**) amount of revenue remaining after deducting the costs of doing business, which are known as expenses."



van bruto bedrae gebruik word.<sup>22</sup> Die bespreking in hierdie afdeling handel met die begrip *inkomste* waarna in Engels as "income" verwys word en dan ook meer spesifiek met die tradisionele betekenis van die begrip. Die rede hiervoor is dat die afdeling poog om die rekeningkundige betekenis van die begrip *inkomste* soos dit verstaan was ten tye van die aanvanklike formulering van inkomstebelasting uit te lig.

Sedert die vroeë 1930's is die vasstelling van periodieke netto inkomste die erkende primêre funksie van die rekenmeester.<sup>23</sup> Een van die doelwitte van rekeningkunde is om die prestasie van 'n onderneming te meet.<sup>24</sup> Wins word dikwels gebruik om die prestasie van 'n onderneming te meet en hierdie syfer word gevolglik dan ook in die inkomstestaat bereken.<sup>25</sup> Dit is duidelik dat netto inkomste of wins gevolglik deur rekeningkunde gemeet word.

Die rekenmeester is dus onder andere die taak opgelê om vir 'n wye reeks ondernemings inkomste te bepaal. Daar kan 'n verwagting wees dat rekenmeesters die metingsmetodes van ekonome sal gebruik om inkomste te bepaal. Dit is egter nie in alle gevalle so nie.<sup>26</sup> Sekere kenmerke van die ekonomiese begrip van *inkomste* het veroorsaak dat die rekenmeester genoodsaak was om van hierdie modelle af te wyk en 'n unieke metingstelsel (sogenaamde rekeningkundige inkomste) na te volg. Die rekenmeester erken die konseptuele waarde van die ekonomiese modelle van die begrip *inkomste*, maar het afgewyk van hierdie modelle, aangesien ekonomiese inkomste nie in al gevalle bewysbaar gemeet kan word nie. Die rekenmeester erken egter die begrip dat inkomste slegs ontstaan nadat kapitaal in stand gehou is.<sup>27</sup>

Die rekeningkundige inkomste van 'n persoon of onderneming is oor die algemeen wyd

- 
- <sup>22</sup>. SAIGR *Elektroniese Handleiding 2005* Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements paragraaf 12: "The definition of income encompasses both revenue and gains." Alhoewel "revenue" gewoonlik na 'n bruto bedrag verwys word daar in paragraaf 76 aanvaar dat winste ("gains") 'n netto bedrag kan wees: "Gains are often reported net of related expenses."
- <sup>23</sup>. Salmonson *Basic Financial Accounting Theory* 69: "Since the early 1930's the determination of periodic net income has been the acknowledged primary function of the accountant." Most *Accounting Theory* 203: "... many believe that income measurement is the central accountancy function."
- <sup>24</sup>. SAIGR *Elektroniese Handleiding 2005* Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements paragraaf 12: "The objective of financial statements is to provide information about the financial position, performance and changes in financial position of an entity ..."
- <sup>25</sup>. SAIGR *Elektroniese Handleiding 2005* Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements paragraaf 69: "Profit is frequently used as a measure of performance or as the basis for other measures, such as return on investment or earnings per share. The elements directly related to the measurement of profit are income and expenses. "
- <sup>26</sup>. Spiller *Financial Accounting* 669: "Because the concept of wealth and income are common to both economics and accounting, one might expect to find accountants using as a guide the measurement ideas suggested by economists. This is not the case."
- <sup>27</sup>. Salmonson *Basic Financial Accounting Theory* 94: "Although noting their conceptual value as models, the accountant believes that psychic income and economic income are unimplementable concepts because they cannot be verifiably measured. Although the accountant measures capital in terms of money investment rather than in terms of well being or real wealth, he does accept the economist's notion that income does not exist until capital has been maintained."

beskikbaar, aangesien dit die meting is wat vir die opstel van finansiële state gebruik word. Ekonomiese inkomste is, daarenteen, nie 'n meting wat wyd beskikbaar is nie.

### 1.3.4.2 Omskrywing

Daar is nie altyd ooreenstemming onder rekenmeesters oor hoe die begrip *inkomste* omskryf behoort te word nie.<sup>28</sup> In die breë bestaan daar vier gedagterigtings<sup>29</sup> vir die meet van besigheidsinkomste vir rekeningkundige doeleindes, naamlik:

- i) die klassieke gedagterigting (historiese koste-rekeningkunde);
- ii) die neoklassieke gedagterigting (inflasie-aangepaste historiese koste-rekeningkunde) en
- iii) die radikale gedagterigting wat in twee subrigtings opgedeel kan word (huidige waarde-rekeningkunde en inflasie-aangepaste huidige waarde-rekeningkunde).

Die klassieke gedagterigting hang die gebruik van historiese koste as die toepaslike metingsgrondslag aan en neem nie die verandering in die koopkrag van die betrokke monetêre eenheid in ag nie. Hierdie gedagterigting beskou die konvensionele "rekeningkundige inkomste" as die inkomste van 'n onderneming.<sup>30</sup>

Die neoklassieke gedagterigting aanvaar ook die gebruik van historiese koste as die toepaslike metingsgrondslag, maar neem die uitwerking van inflasie in ag. Hierdie gedagterigting beskou gevolglik "inflasie-aangepaste rekeningkundige inkomste" as die inkomste van 'n onderneming.<sup>31</sup>

Die radikale gedagterigting hang die gebruik van huidige waardes as die toepaslike metingsgrondslag aan. Die eerste subrigting neem nie die uitwerking van inflasie in ag nie. Laasgenoemde subrigting beskou "huidige inkomste" as die inkomste van 'n onderneming. Die tweede sugrigting neem wel die uitwerking van inflasie in ag. Hierdie subrigting beskou "aangepaste huidige inkomste" as die inkomste van 'n onderneming.<sup>32</sup>

---

<sup>28</sup>. Salmonson *Basic Financial Accounting Theory* 75: "Like economists, accountants do not agree on a single concept of income. While there is general agreements that income is the excess of revenues over expenses and that it is to be measured at least originally on transaction-based data, disagreement and controversy surround further specification. And a close examination reveals that the accounting concept of income actually embraces notions abstracted from several income concepts."

<sup>29</sup>. Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 385: "Basically, four schools of thought exist concerning the better measurement of business income."

<sup>30</sup>. Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 385: "The *classical school* is characterized primarily by adherence to the unit-of-measure postulate and the historical-cost principle. Generally known as *historical cost accounting* or *conventional accounting*, the classical school regards 'accounting income' as business income."

<sup>31</sup>. Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 385: "The *neoclassical school* is characterized primarily by its abandonment of the unit-of-measure postulate, its recognition of changes in the general price level, and its adherence to the historical cost principle. Generally known as *general, price-level-adjusted historical cost-accounting*, the neoclassical school's concept of business income is the 'general, price-level-adjusted accounting income'."

<sup>32</sup>. Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 385: "The *radical school* is characterized by its choice of *current values* as the valuation base. This school is divided into two forms. In one form, the current-value-based financial

Dit is dus duidelik dat daar nie noodwendig slegs een omskrywing van die begrip *rekeningkundige inkomste* is nie. Konvensionele rekeningkundige inkomste kan egter omskryf word as die verskil tussen die gerealiseerde inkomste wat uit die transaksies van die betrokke tydperk ontstaan en die ooreenstemmende historiese koste.<sup>33</sup>

Dit is duidelik dat konvensionele rekeningkundige inkomste dus op werklike transaksies gebaseer word. Dit sluit beide uitdruklike (eksterne) en inbegrepe (interne) transaksies in. Uitdruklike transaksies ontstaan wanneer die onderneming goedere en dienste van ander entiteite verkry. Inbegrepe transaksies ontstaan as gevolg van die gebruik of toedeling van bates binne die onderneming.<sup>34</sup>

Konvensionele rekeningkundige inkomste word vir 'n vasgestelde tydperk gemeet en dien as 'n maatstaf van die finansiële prestasie van die onderneming gedurende daardie tydperk.<sup>35</sup>

Die bepaling van konvensionele rekeningkundige inkomste vereis die omskrywing, meting en erkenning van inkomste ("revenues"). In die algemeen is die realisasiebeginsel die toets vir die erkenning van inkomste.<sup>36</sup> Die realisasiebeginsel vereis dat inkomste verdien en gerealiseerd moet wees voordat dit erken kan word.<sup>37</sup> Verder vereis die bepaling van konvensionele rekeningkundige inkomste ook die meet van uitgawes in terme van die historiese koste daarvan vir die betrokke onderneming.<sup>38</sup> Verder word vereis dat die gerealiseerde inkomste van die tydperk gepaar moet word met die toepaslike of ooreenkomstige koste. Konvensionele rekeningkundige inkomste is dus op die

---

statements are not adjusted for changes in the general price level. Generally known as *current-value accounting*, this school's concept of business income is 'current income'. In the second form of the radical school the current-value-based financial statements are adjusted for changes in the general price level. Generally known as *general, price-level-adjusted current-value accounting*, this school's concept of business income is 'adjusted current income'."

33. Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 388: "Accounting income is operationally defined as the difference between the *realized revenues* arising from the transactions of the *period* and the *corresponding historical costs*."
34. Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 388: "Accounting income is based on the actual transaction entered into by the firm ... Conventionally, the accounting profession has employed a transaction approach to income measurement. The transactions may be external or internal. Explicit (external) transactions result from the acquisition by a firm of goods or services from other entities. Implicit (internal) transactions result from the use or allocation of assets within a firm."
35. Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 389: "Accounting income is based on the *period postulate* and refers to the financial performance of the firm during a given period."
36. Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 389: "Accounting income is based on the *revenue principle* and requires the definition, measurement, and recognition of revenues. In general, the *realization principle* is the test for the recognition of revenues and, consequently, for the recognition of income. Specific circumstances present exceptions ..."
37. Faul ea *Rekeningkunde* 35: "Die realisasiebeginsel stel twee vereistes vir die erkenning van inkomste. Inkomste moet verdien en gerealiseerd wees voordat dit erken word."
38. Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 389: "Accounting income requires the measurement of expenses in terms of the *historical cost* to the enterprise, constituting a strict adherence to the cost principle."

paringsbegrip gebaseer.<sup>39</sup>

#### 1.3.4.3 Voordele van die gebruik van rekeningkundige inkomste

Rekeningkundige inkomste is gebaseer op werklike, feitlike transaksies en word gevolglik objektief gemeet en gerapporteer en is gevolglik kontroleerbaar.<sup>40</sup>

Deur staat te maak op die realisasiebeginsel vir die erkenning van inkomste, is konvensionele rekeningkundige inkomste 'n konserwatiewe syfer. Redelike versigtigheid word dus aan die dag gelê by die meting en verslagdoening van inkomste deurdat waardeveranderinge geïgnoreer word en slegs gerealiseerde winste erken word.<sup>41</sup> Selfs die moderne beginsel vir die erkenning van inkomste stel die vereiste van betroubare meting en rekeningkundige inkomste bly gevolglik 'n konserwatiewe syfer.<sup>42</sup>

Alhoewel die konvensionele rekeningkundige begrip van *inkomste* waarskynlik meer seker en minder subjektief as ander begrippe van inkomste is, is dit steeds net 'n poging om 'n waarde aan die begrip *inkomste* toe te skryf en is dit nie 'n presiese meting daarvan nie.<sup>43</sup>

#### 1.3.4.4 Rekeningkundige inkomste en inkomstebelasting

Na aanleiding van die historiese ontwikkeling dat 'n inkomstebelasting op inkomste (netto inkomste of wins) gebaseer word en rekeningkunde juis ook poog om onder andere 'n netto inkomstesyster vas te stel, is daar ten minste 'n verwagting dat rekeningkundige beginsels 'n wesenlike rol by die vasstelling van belasbare inkomste (die bedrag waarop die inkomstebelasting van 'n belastingpligtige bereken word) sal speel.

<sup>39</sup> Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 389: "Accounting income requires that the realized revenues of the period be related to appropriate or corresponding relevant costs. Accounting income, therefore, is based on the *matching principle*."

<sup>40</sup> Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 389: "...because it is based on actual, factual transactions, accounting income is measured and reported objectively and is therefore basically verifiable."

<sup>41</sup> Riahi-Belkaoui *Accounting Theory* 389: "... by relying on the realization principle for the recognition of revenue, accounting income meets the criterion of conservatism. In other words, reasonable caution is taken in the measurement and reporting of income by ignoring value changes and recognizing only realized gains."

<sup>42</sup> SAIGR *Elektroniese Handleiding 2005* Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements paragrawe 92 en 93: "Income is recognised in the income statement when an increase in future economic benefits related to an increase in an asset or a decrease of a liability has arisen that can be measured reliably. This means, in effect, that recognition of income occurs simultaneously with the recognition of increases in assets or decreases in liabilities (for example, the net increase in assets arising on a sale of goods or services or the decrease in liabilities arising from the waiver of a debt payable). The procedures normally adopted in practice for recognising income, for example, the requirement that revenue should be earned, are applications of the recognition criteria in this Framework. Such procedures are generally directed at restricting the recognition as income to those items that can be measured reliably and have a sufficient degree of certainty."

<sup>43</sup> Spiller *Financial Accounting* 153: "One other point concerning the conventional accounting concept of income should be kept in mind. Although perhaps overall it is more certain and less subjective than alternative income systems, it is still a concept, not a precise measurement."

Wanneer Meyerowitz dan byvoorbeeld sê dat die Inkomstebelastingwet nie gemoed is met winste of aanwinste ("profits or gains") nie, mag dit dus as ietwat van 'n verrassing kom.<sup>44</sup> Soos reeds vroeër genoem, het hierdie stelling van Meyerowitz sy gronde daarin dat die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingstelsel gebaseer is op wat as die *kunsmatige teorie* bekend staan.<sup>45</sup>

Dit is net eers nodig om te stel dat daar verskeie redes is hoekom rekeningkundige wins en belasbare inkomste nie noodwendig behoort ooreen te stem nie. Daar is 'n verskeidenheid van redes waarom belasbare inkomste van netto wins kan of behoort te verskil, byvoorbeeld:

- i) Sekere ondernemings, soos opvoedkundige instellings, se netto wins word byvoorbeeld van inkomstebelasting vrygestel.
- ii) Sekere inkomste, soos dividende, word weens die aard daarvan vrygestel om bepaalde doelwitte te bereik.
- iii) Sekere uitgawes word nie as 'n geldige aftrekking toegelaat nie.

Dit is duidelik dat daar verskeie teorieë is wat poog om *inkomste* te omskryf. Van hierdie teorieë bied die rekeningkundige model die een wat in die praktyk verreweg die meeste aangewend word. Rekeningkundige inkomste word byvoorbeeld in die opstel van die finansiële state van ondernemings gebruik en word daarin openbaar.

Baie van die voordele wat rekeningkundige inkomste bo ander tipes inkomste bied, is juis vir 'n inkomstebelastingstelsel belangrik. So is dit byvoorbeeld belangrik dat inkomste vir 'n inkomstebelasting objektief gemeet moet kan word.

Hierdie studie sal voortaan bloot op die rol van rekeningkundige inkomste by die Suid-Afrikaanse belastingreg fokus, maar sal nooit uit die oog verloor dat rekeningkundige inkomste nie die enigste meting van die begrip *inkomste* is nie.

## 1.4 Kunsmatige teorie en winsteorie

### 1.4.1 Inleiding

Daar word wyd aangevoer dat die rede waarom 'n verwysing na rekeningkundige beginsels in die Suid-Afrikaanse belastingreg nie toepaslik is nie, is omdat die Suid-Afrikaanse belastingreg op die *kunsmatige teorie* gebaseer is.<sup>46</sup> Hierdie teorie sal nou verder ondersoek

---

<sup>44</sup>. Meyerowitz *Income Tax* paragraaf 5.13: "It is with receipts and accruals not of capital nature and not with profits or gains that the Act is concerned, and this must be borne in mind at all times. Generally, the profits or gains of a taxpayer will coincide with his taxable income (save for income which is exempt from tax) but this is not necessarily so. What may be a profit or gain may not constitute 'gross income', e.g. because it is from a non-Republican source. What on proper accounting principles may be treated as capital may constitute 'gross income'. Similarly, what on proper accounting principles may properly be treated as a revenue expense may not be allowed as a deduction in the determination of the taxable income."

<sup>45</sup>. Broomberg 1972 SALJ 179: "The courts and commentators speak as if with one voice in acknowledging the supreme sovereignty of a single decisive theory, namely, the artificial or statutory theory of taxation." Verwys ook na die gesag wat in voetnota 3 van die artikel aangehaal word.

<sup>46</sup>. Verwys na die gesag wat in voetnota 6 van hierdie hoofstuk aangehaal is.

word.

Dit is belangrik om te beseef dat inkomstebelasting deur middel van 'n wet gehef word en dat die beginsels van die berekening van die belasting gevolglik in die geskrewe woord weergegee moet word.<sup>47</sup> Selfs 'n belastingwet wat grootliks op die gebruik van rekeningkundige beginsels staatmaak, moet spesifiek daarvoor in die bewoording van die wetgewing voorsiening maak.

Twee breë metodes of teorieë, die kunsmatige teorie en die winsteorie, is aan die skrywers van die wet beskikbaar om die berekening van belasbare inkomste te omskryf. Beide teorieë het ten doel om die belasbare inkomste te omskryf waarop belasting gehef sal word, maar die struktuur waarvolgens te werk gegaan word, verskil egter. Indien behoorlike bewoording gebruik word, sou beide die stelsels dieselfde belasbare inkomste in 'n bepaalde geval kan vasstel.

#### 1.4.2 Kunsmatige teorie

Die eerste metode (die kunsmatige teorie) omskryf eerstens al die invloed van die belastingpligtige wat belasbaar is. Belasting kan dus slegs betaalbaar wees as daar 'n bruto bedrag invloed het. Die basis van die kunsmatige teorie is dus bruto inkomste.<sup>48</sup> Die bruto inkomste is 'n bruto bedrag wat spesifiek omskryf is. Dit is 'n bedrag wat geen aftrekkings bevat nie en gevolglik nie 'n netto bedrag is nie.

Die bruto inkomste sal slegs in die berekening van belasbare inkomste verminder word, indien daar 'n spesifieke bepaling in die Inkomstebelastingwet is wat vir die vrystelling van die bruto inkomste voorsiening maak of vir 'n aftrekking teen die bruto inkomste voorsiening maak.

Aangesien belasbare inkomste ten volle omskryf word, sal belasbare invloed so omskryf word dat dit nie vrygestelde inkomste insluit nie, of meer algemeen sal 'n wye omskrywing van invloed gebruik word en spesifieke vrystellings vir sekere inkomste in die wet gespesifiseer word.

Die onkoste wat teen die bruto inkomste aftrekbaar is, word dan allesomvattend omskryf. Geen aftrekking sal vir onkoste toegestaan word wat nie spesifiek as 'n aftrekking omskryf is nie.<sup>49</sup>

---

<sup>47.</sup> Meyerowitz *Income Tax* paragraaf 1.2: "Like any levy, income tax is essentially a 'creature' of statute, and whether policy the Legislature may have pursued in imposing the tax, it is the statute alone which must be consulted in order to ascertain the tax position of a person."

<sup>48.</sup> Broomberg 1972 SALJ 183: "Tax is payable when an amount is received or when it has accrued. This approach may be comprehensible when an artificial theory, which concerns it with 'amounts', is applied and applied strictly, because it can operate only when the base of the tax is unitary, encompassing only the gross amounts coming in."

<sup>49.</sup> Broomberg 1972 SALJ 181: "The two bed-rock principles of the artificial theory are, first, that no outgoing may be deducted unless the deduction is specifically allowed in terms of the Act, and, secondly, that there must be actual income, a realized amount."

Die kunsmatige teorie omskryf dus in besonderhede watter invloed by belasbare inkomste ingesluit moet word en watter uitvloeie as aftrekkings in die berekening van belasbare inkomste toegelaat sal word.

Die volgende voorbeeld illustreer 'n uiterste voorbeeld wat onder die kunsmatige teorie moontlik kan wees. 'n Persoon koop goedere ten waarde van R1 500 en verkoop dit vir R2 000. 'n Wins van R500 word gerealiseer. Die R2 000 word ingesluit as bruto inkomste. Indien daar nou geen spesifieke bepaling in die Inkomstebelastingwet is wat vir die aftrekking van die R1 500 voorsiening maak nie, sal dit nie in berekening gebring word vir die bepaling van belasbare inkomste nie.

### 1.4.3 Winsteorie

Die tweede benadering (die winsteorie) se basis is netto inkomste (winste of verliese)<sup>50</sup> in die gewone (gewoonlik rekeningkundige) betekenis daarvan. Sekere onkoste word dan gespesifiseer wat nie as 'n aftrekking sal kwalifiseer nie.

Volgens die winsteorie kan daar geen belasting gehef word voordat daar 'n werklike wins ontstaan het nie. In bogenoemde voorbeeld sal die wins van R500 die basis vir die berekening van belasbare inkomste volgens dié stelsel wees.

Dit is duidelik dat die winsteorie in 'n baie groot mate op die beginsels vir die vasstelling van inkomste (en dan ook rekeningkundige beginsels) sal staatmaak in die berekening van belasbare inkomste. Die Verenigde Koninkryk se inkomstebelastingwetgewing is op die winsteorie gebaseer en verskeie uitsprake het bevestig dat die basis vir die berekening van belasbare inkomste is om die ware winste van die belastingpligtige so akkuraat moontlik vas te stel.<sup>51</sup>

### 1.4.4 Vergelyking van die kunsmatige teorie en die winsteorie

Die beginpunt van die berekening van belasbare inkomste by die kunsmatige teorie is 'n bruto bedrag (bruto inkomste) terwyl die beginpunt by die winsteorie daarenteen 'n netto bedrag (wins) is.

Soos reeds vermeld, poog beide teorieë om belasbare inkomste te omskryf en kan dieselfde resultaat deur beide bereik word indien behoorlike bewoording gebruik word. Die benadering tot die omskrywing van belasbare inkomste verskil egter.

### 1.4.5 Kunsmatige teorie en rekeningkundige beginsels

Hierdie studie sal ondersoek instel of die toepassing van die kunsmatige teorie in Suid-Afrika

<sup>50</sup>. Broomberg 1972 SALJ 184: "The profits theory ... has as its base 'income', which is a net concept, being the profit or gain. As we have seen, the base here is ambivalent, comprising a positive element, the amounts coming in, and a negative element, being the cost of sales. The amount of the proceeds of sale minus cost of sale equals income."

<sup>51</sup>. Verwys byvoorbeeld na Graaf Loreburn LC in *Sun Insurance Office v Clark* [1912] AC 443 op 454: "...[T]he only rule of law that I know of [is] that the true gains are to be ascertained as nearly as can be done."

'n verwysing na rekeningkundige beginsels in die uitleg van die Inkomstebelastingwet ontoepaslik maak.

Soos reeds genoem, maak Suid-Afrika gebruik van die kunsmatige teorie en daar word gevolglik aangevoer dat die bepaling van winste en verliese dus nie primêr 'n rol in die bepaling van belasbare inkomste speel nie. Dit wil dus met die eerste oogopslag voorkom asof die rol van rekeningkundige beginsels in die bepaling van belasbare inkomste by die Inkomstebelastingwet nie 'n wesentlike rol speel nie, indien enige rol hoegenaamd.

## 2 ONDERWERP VAN DIE STUDIE

Die doel van hierdie studie is om die rol van rekeningkundige beginsels in die uitleg van die bepaling van die Inkomstebelastingwet te ondersoek. Die studie fokus veral op die rol van rekeningkundige beginsels in die uitleg van die bruto inkomste-omsywing<sup>52</sup> en die algemene aftrekkingsformule<sup>53</sup>. Die studie wil laasgenoemde doel bereik deur:

- i) eerstens die bestaande regspraak sowel as ander bronne te ondersoek;
- ii) daarna die beginsels van die uitleg van wette te ondersoek;
- iii) die posisie in Engeland en Australië te ondersoek om beginsels te identifiseer wat moontlik in die Suid-Afrikaanse belastingreg toegepas kan word en
- iv) laastens die wenslikheid van die gebruik van rekeningkundige beginsels in die uitleg van die inkomstebelastingwetgewing te ondersoek.

## 3 MOTIVERING VIR DIE STUDIE

Die Suid-Afrikaanse belastingstelsel word gekritiseer dat daar nie enige leidende beginsels is wat die howe help om inkomstebelastingaangeleenthede op te los nie.<sup>54</sup> Aangesien die belas van *inkomste* die historiese grondslag vir inkomstebelasting is, kan daar 'n verwagting wees dat rekeningkunde, wat onder andere ook ten doel het om *inkomste* te meet, hierdie leidende beginsels kan verskaf.

Uitsprake van verskeie handboekskrywers laat ontstaan egter die persepsie dat daar nie 'n rol vir rekeningkunde in die uitleg van die Inkomstebelastingwet te speel is nie. Die skrywer is van mening dat dit noodsaaklik is om hierdie voorleggings verder te ondersoek om te bepaal of rekeningkundige beginsels wel 'n rol in die uitleg van die Inkomstebelastingwet te speel het, aangesien dit 'n belangrike hulpmiddel kan wees.

---

<sup>52</sup>. Artikel 1 van die Inkomstebelastingwet.

<sup>53</sup>. Artikel 11(a) van die Inkomstebelastingwet.

<sup>54</sup>. R Krause in *Reichman v CIR* 1931 WLD 81 op 84: "Now the difficulty with regard to all income tax matters is generally that there is no guiding principle to assist the court. The only principle, if it is a principle at all, is that the tax gatherer wishes to tax, that is, wants money."



## **4 NAVORSINGSONTWERP EN RAAMWERK VAN DIE STUDIE**

### **4.1 Inleiding**

Navorsing in hierdie werktuk is hoofsaaklik op 'n literatuur- en regspraakstudie van suiwer teoretiese aspekte gerig. Vir hierdie doeleindes word van relevante wetgewing, regspraak en menings van erkende belasting- en regskenners oor die onderwerp gebruik gemaak, soos gevind in handboeke en vaktydskrifte. Die ondergemelde raamwerk gee 'n gestruktureerde indeling, volgens hoofstukke, van die onderwerp van die studie soos in afdeling 2 omskryf is.

### **4.2 Die rol van rekeningkundige beginsels in die Suid-Afrikaanse konteks**

Daar word in hierdie studie gepoog om vas te stel of 'n verwysing na rekeningkundige beginsels by die uitleg van die Inkomstebelastingwet hoegenaamd gepas is, en indien wel, in watter mate. In hoofstuk 2 gaan die gewone reëls van die uitleg van wette kortliks ondersoek word om te bepaal of 'n verwysing na rekeningkundige beginsels enigsins toepaslik kan wees. Daar sal dan ook met verwysing na hofsake ondersoek ingestel word na watter rol rekeningkundige beginsels tot op hede in die uitleg van die Inkomstebelastingwet gespeel het.

### **4.3 Die rol van rekeningkundige beginsels in die Australiese konteks**

In hoofstuk 3 sal die rol wat rekeningkundige beginsels in die Australiese inkomstebelastingreg tot op hede gespeel het, kortliks ondersoek word. Dit word algemeen aanvaar dat die Australiese "Income Tax Assessment Act 1997" en sy voorganger die "Income Tax Assessment Act 1936" ten minste gedeeltelik op die kunsmatige teorie gebaseer is.<sup>55</sup> Daar sal dan ook ondersoek ingestel word of die beginsels wat in die Australiese inkomstebelastingreg rondom die rol van rekeningkundige beginsels aanvaar word, op die Inkomstebelastingwet toepassing kan vind.

### **4.4 Die rol van rekeningkundige beginsels in die Engelse konteks**

In hoofstuk 4 sal die rol wat rekeningkundige beginsels in die Engelse inkomstebelastingreg tot op hede gespeel het, dan vervolgens kortliks ondersoek word. Die Engelse inkomstebelastingreg is wesenlik op die winsteorie gebaseer.<sup>56</sup> Daar sal dan ook ondersoek word of die beginsels wat in die Engelse inkomstebelastingreg rondom die rol van rekeningkundige beginsels aanvaar word, op die Inkomstebelastingwet toepassing kan vind.

### **4.5 Teoretiese argumente vir die gebruik van rekeningkundige beginsels**

In hoofstuk 5 sal die teoretiese argumente ten gunste van 'n versoening van die inkomstebelastingstelsel met rekeningkundige beginsels kortliks bespreek word.

---

<sup>55</sup> Verwys na afdeling 2.4 van hoofstuk 3.

<sup>56</sup> Verwys na afdeling 2.3.4 van hoofstuk 4. "Profits and gains" vorm die basis vir die vasstelling van belasbare inkomste.

#### **4.6 Samevatting**

Hoofstuk 6 sal dan 'n samevatting van die studie, en meer spesifiek van die gevolgtrekkings wat gemaak is, verskaf.

## HOOFSTUK 2

### DIE ROL VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS IN DIE SUID-AFRIKAANSE INKOMSTEBELASTINGREG

---

1	INLEIDING.....	18
2	BEPERKTE ROL VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS.....	20
	2.1 Aanvanklike oorsig.....	20
	2.2 Konteks van aanhalings.....	22
	2.2.1 Inleiding.....	22
	2.2.2 <i>Pyott Ltd v CIR</i> .....	22
	2.2.3 <i>Joffe &amp; Co (Pty) Ltd v CIR</i> .....	25
	2.2.4 <i>Sub-Nigel Ltd v CIR</i> .....	25
	2.2.5 Ander beslissings.....	27
	2.3 Gevolgtrekking.....	28
3	TOEPASSING VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS IN REGSPRAAK.....	28
	3.1 Inleiding.....	28
	3.2 Rekeningkunde dien as aanduiding van die bedoeling van die wetgewer.....	28
	3.3 Inkomstebelasting bereken op <i>inkomste</i> .....	30
	3.4 Kapitaal versus Inkomste (ontvangste of toevallings).....	31
	3.5 Kapitaal versus Inkomste (Onkoste).....	32
	3.6 Gebruik van kommersiële en rekeningkundige begrippe.....	33
	3.7 Gevolgtrekking.....	33
4	ALTERNATIEWE TEORIE RAKENDE DIE BASIS VAN INKOMSTEBELASTING IN SUID- AFRIKA.....	34
	4.1 Inleiding.....	34
	4.2 Teoretiese argument vir die toepaslikheid van die winsteorie.....	34
	4.3 Redes vir nie-aanvaarding.....	37
	4.3.1 Inleiding.....	37
	4.3.2 Bruto opbrengs of bruto wins.....	38
	4.3.3 Tydstip van belasbaarheid.....	39
	4.3.3.1 Inleiding.....	39
	4.3.3.2 Ontvang deur of toegeval aan.....	39
	4.3.3.3 Die totale bedrag met uitsluiting van ontvangste of toevallings van 'n kapitale aard... 40	
	4.3.3.3.1 Inleiding.....	40
	4.3.3.3.2 Inkomste verdien.....	40
	4.3.3.3.3 Doel van "die totale bedrag ontvang deur of toegeval aan" in die bruto inkomste- omskrywing.....	41
	4.3.3.4 Die toepaslike uitleg.....	43
	4.3.3.4.1 Inleiding.....	43

4.3.3.4.2	Argumente vir die bepaling van die tydstip van belasbaarheid deur "ontvang of toegeval" .....	44
4.3.3.4.3	Argumente vir die bepaling van die tydstip van belasbaarheid deur na "verdien van inkomste" te verwys .....	45
4.3.3.5	Gevolgtrekking .....	48
4.4	Praktiese toepassing .....	49
4.5	Gevolgtrekking .....	50
5	UITLEG VAN WETTE .....	51
5.1	Inleiding .....	51
5.2	Teorieë .....	52
5.2.1	Inleiding .....	52
5.2.2	Letterlike benadering .....	53
5.2.3	Bedoelingsteorie .....	53
5.2.4	Doeldienende benadering .....	53
5.2.5	Toepaslike benadering in Suid-Afrika .....	53
5.3	Voorgestelde benaderings tot wetsuitleg .....	54
5.3.1	Die driefase-uitlegproses .....	54
5.3.1.1	Die aanvangsfase .....	54
5.3.1.2	Die navorsingsfase .....	54
5.3.1.3	Die konkretiseringsfase .....	55
5.3.2	Drievoudige sintese .....	55
5.4	Uitleg van belastingwette .....	57
6	TOEPASSING VAN BEGINSELS OP DIE INKOMSTEBELASTINGWET .....	59
6.1	Inleiding .....	59
6.2	Aanvangsfase .....	59
6.2.1	Inleiding .....	59
6.2.2	Grondwet .....	59
6.2.2.1	Beginsels .....	59
6.2.2.2	Toepassing .....	59
6.2.3	Doel en oogmerk van wetgewing .....	60
6.2.4	Aanvanklike teksbetekenis .....	60
6.2.4.1	Beginsels .....	60
6.2.4.2	Toepassing .....	61
6.2.5	Balans tussen teks en konteks .....	63
6.2.5.1	Beginsels .....	63
6.2.5.2	Toepassing .....	64
6.2.6	Gemeenregtelike vermoedens .....	66
6.3	Navorsingsfase .....	66
6.3.1	Inleiding .....	66
6.3.2	Vermoedens .....	67

6.3.2.1	Algemeen .....	67
6.3.2.2	Tensy die teendeel blyk, word vermoed dat die wetgewer nie 'n onbillike, onregverdige of onredelike resultaat beoog nie .....	68
6.3.2.2.1	Beginsels .....	68
6.3.2.2.2	Toepassing .....	68
6.3.2.3	Die wetgewer beoog geen absurde gevolge nie .....	70
6.3.2.3.1	Beginsels .....	70
6.3.2.3.2	Toepassing .....	71
6.3.3	Intratekstuele en ekstratekstuele hulpmiddels .....	72
6.3.3.1	Inleiding .....	72
6.3.3.2	Intratekstuele / Inwendige hulpmiddels .....	73
6.3.3.2.1	Titel .....	73
6.3.3.2.1.1	Beginsels .....	73
6.3.3.2.1.2	Toepassing .....	75
6.3.3.2.2	Die lang titel .....	75
6.3.3.2.2.1	Beginsels .....	75
6.3.3.2.2.2	Toepassing .....	76
6.3.3.2.3	Die wet as geheel .....	77
6.3.3.2.3.1	Beginsels .....	77
6.3.3.2.3.2	Toepassing .....	78
6.3.3.3	Ekstratekstuele / eksterne hulpmiddels .....	78
6.3.4	Gevolgtrekking oor die doel van die Inkomstebelastingwet .....	79
6.4	Konkretiseringsfase .....	81
6.4.1	Inleiding .....	81
6.4.2	Betekeniswysigende uitleg .....	82
6.4.3	Geen betekeniswysigende uitleg is moontlik nie .....	83
6.5	Gevolgtrekking oor rol van rekeningkundige beginsels in die uitleg van die Inkomstebelastingwet .....	84
7	GEVOLGTREKKING .....	84

## 1 INLEIDING

In hierdie hoofstuk gaan die rol wat rekeningkundige beginsels en praktyk tans in Suid-Afrika in die uitleg van inkomstebelastingwetgewing speel, ondersoek word.

Inkomstebelasting word tans in Suid-Afrika ingevolge die Inkomstebelastingwet gehef. Hierdie wet moet as eerste verwysing geraadpleeg word om te bepaal hoe die inkomstebelasting wat deur 'n belastingpligtige betaalbaar is, bereken moet word.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Meyerowitz *Income Tax* paragraaf 1.2: "Like any levy, income tax is essentially a "creature" of statute, and

Die wetgewer gebruik die geskrewe woord om sy gedagte- of wilsinhoud weer te gee en die wetsuitlegger is gevolglik in die eerste plek aangewese op die woorde wat die wetgewer gebruik het om daardie gedagte- of wilsinhoud te openbaar.<sup>2</sup>

Die geskrewe woord is egter dikwels 'n gebrekkige wyse om die gedagte- of wilsinhoud van die wetgewer oor te dra<sup>3</sup> en gevolglik is daar verskeie gevalle waar die bepalings van die Inkomstebelastingwet in 'n gegewe feitestel nie voldoende duidelik is nie. Die talle hofsake rondom belastingaangeleenthede getuig hiervan. Die bewoording, taal of woorde wat deur die wetgewer in wetgewing gebruik word, laat gereeld vrae ontstaan oor die betekenis, strekking, beperkinge of omvang van die bepalings van 'n wet. Die ontoereikende van taal om denke en wense oor te dra loop gereeld in onsekerheid oor die betekenis van 'n statutêre bepaling uit.<sup>4</sup> Daar is gevolglik 'n verskeidenheid riglyne geformuleer wat by die uitleg van wette, en dan meer spesifiek die Inkomstebelastingwet, gebruik kan word om die betekenis van die betrokke wetgewing vas te stel. Vertolkers van wetgewing moet hierdie algemeen aanvaarde beginsels gebruik om hulle by te staan om die gepaste uitleg van die betrokke wetgewing vas te stel.<sup>5</sup>

In die breë sal daar gevolglik verwag word dat die gebruik van rekeningkundige beginsels moontlik in die volgende omstandighede in die inkomstebelastingreg toepaslik kan wees:

- i) by gevalle waar die Inkomstebelastingwet direk 'n verwysings na of die gebruik van rekeningkundige beginsels voorgeskryf; of
- ii) by die uitleg van sommige van die bepalings van die Inkomstebelastingwet waar die betekenis daarvan nie volkome duidelik is nie.

Hierdie hoofstuk sal daarop fokus om te bepaal of die algemeen aanvaarde beginsels van wetsuitleg vir die gebruik van rekeningkundige beginsels in die uitleg van die Inkomstebelastingwet ruimte skep.

Eerstens sal 'n verskeidenheid van uitsprake bespreek word wat aanvoer dat rekeningkundige beginsels nie 'n groot rol by die uitleg van die Inkomstebelastingwet speel nie, of selfs geen rol speel nie.

---

whatever policy the Legislature may have pursued in imposing the tax, it is the statute alone which must be consulted in order to ascertain the tax position of a person."

2. Steyn *Uitleg van Wette* 1: "... wat is wetsuitleg? ... Dit is om die wils- of gedagte-inhoud van die wetgewer vas te stel. Om dit te doen, is die uitlegger natuurlik in die eerste plek aangewese op die woorde wat die wetgewer gebruik het om daardie wils- of gedagte-inhoud te openbaar."
3. Steyn *Uitleg van Wette* 1: "Maar nou is woorde alte dikwels 'n onvolmaakte middel om aan die werklike wil of gedagte so 'n duidelike gestalte te gee dat dit in alle omstandighede waarop daardie wil of gedagte betrekking kan hê, alleen vir 'n enkele uitleg vatbaar sal wees.
4. Kellaway *Interpretation of Statutes* 3: "The phrasing, or the language, or the words used by the law-giver in an enactment often give rise to questions as to the meaning, or ambit, or limitations, or extent of the provisions of the enactment. The inadequacy of language to convey in precise terms 'thought' or 'will' often results in uncertainty as to what meaning is to be given to a legislative provision."
5. Kellaway *Interpretation of Statutes* 4: "...interpreters should use generally acceptable principles to help them come to a proper interpretation of such legislation. The emphasis is on 'acceptable' principles that provide guidance for the determination of meaning."

Tweedens sal die rol wat rekeningkundige beginsels wel in Suid-Afrikaanse regspraak gespeel het, ondersoek word.

Derdens sal 'n teorie ten opsigte van die basis van inkomstebelasting in Suid-Afrika bespreek word wat die toepaslikheid van die kunsmatige teorie bevraagteken.

Laastens sluit die hoofstuk dan met 'n ondersoek van die beginsels van wetsuitleg af en word bepaal of hierdie beginsels ruimte laat vir die gebruik van rekeningkundige beginsels in die uitleg van die Inkomstebelastingwet.

## 2 BEPERKTE ROL VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS

### 2.1 Aanvanklike oorsig

Dit kan na die mening van die skrywer met veiligheid gestel word dat rekeningkundige beginsels tot op datum 'n uiters beperkte rol in die uitleg van die Inkomstebelastingwet gespeel het.

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

Soos reeds in Hoofstuk 1 genoem is, word die feit dat die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing op die kunsmatige teorie geskoei is, vir hierdie stand van sake voorgehou.<sup>6</sup>

Daar is byvoorbeeld in *Anglo American Corporation of SA Ltd v Commissioner Of Taxes*<sup>7</sup> die volgende stelling gemaak rakende die manier waarop 'n belastingpligtige sy rekeningkundige rekords hou:

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

Die volgende stelling is deur Meyerowitz rakende die invloed van rekeningkundige beginsels op die vasstelling van belasbare inkomste gemaak:<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Broomberg 1972 SALJ 180: "... the most explicit exposition of the artificial theory is to be found in the judgement in *Pyott's case* ..." In laasgenoemde hofsaak is bevind dat belasbare inkomste nie met 'n verwysing na die vasstelling van winste en aanwinste bepaal moet word nie, maar bloot soos deur die Inkomstebelastingwet voorgeskryf word. Laasgenoemde saak word in besonderhede in afdeling 2.2.2 van hierdie hoofstuk bespreek. Verwys ook na afdeling 1.1 van hoofstuk 1 en die gesag wat daar in voetnota 6 aangehaal word.

<sup>7</sup> *Anglo American Corporation of SA Ltd v Commissioner Of Taxes* 37 SATC 45 op 50

<sup>8</sup> Meyerowitz 1991 *Accounting Practice* 182

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

Verskeie handboekskrywers verwys ook na die beperkte rol wat rekeningkundige beginsels by die vasstelling van belasbare inkomste speel. De Koker maak byvoorbeeld die volgende stelling:<sup>9</sup>

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

Meyerowitz wys uit dat die Wet hom nie bemoei met winste en aanwinste nie:<sup>10</sup>

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

Meyerowitz wys ook die verskil tussen rekeningkundige beginsels en die belastingreg uit wat die hantering van werk-in-proses betref:<sup>11</sup>

*"A payment on account of work in progress is an income receipt but, apart from this, the value of work in progress is merely a notional amount and is not a receipt or accrual and, therefore, not part of gross income. On accounting principles the value of work in progress is brought to account but for tax purposes this practice is not within the four corners of the Act. It determines the taxpayer's profits and gains but not his receipts and accruals."*

---

<sup>9</sup> De Koker *Silke on South African Income Tax* paragraaf 1.11

<sup>10</sup> Meyerowitz *Income Tax* paragraaf 5.13

<sup>11</sup> Meyerowitz *Income Tax* paragraaf 6.2



In *Joffe & Co (Pty) Ltd v CIR*<sup>12</sup> word die volgende stelling weer gemaak na aanleiding van die bepaling of 'n betrokke onkoste vir 'n belastingaftrekking sal kwalifiseer:

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

'n Soortgelyke bevinding in *ITC 675*<sup>13</sup> haal 'n bekende frase uit *Pyott Ltd v CIR*<sup>14</sup> aan:

*"There can be little doubt that, viewing the matter from the aspect of a correct computation of the profits made by the taxpayer, the conclusion arrived at must be regarded as repugnant to correct accounting principles. But, as was observed by DAVIS, A.J.A., in Pyotts' case (13 SATC at page 126) 'that whilst no doubt it is in accordance with those principles to make this provision in the Balance Sheet, the answer is that an Income Tax Act has laid down what is to be taxed even if in so doing it may be said to disregard those principles'."*

Uit bogenoemde aanhalings mag dit blyk asof rekeningkundige beginsels 'n baie beperkte rol of moontlik selfs geen rol in die vasstelling van belasbare inkomste in Suid-Afrika te speel het nie. Die enkele uitsondering blyk daardie gevalle te wees waar die Inkomstebelastingwetgewing uitdruklik na die gebruik van rekeningkundige beginsels verwys. In hierdie studie sal daar verder ondersoek ingestel word of laasgenoemde bevindinge wel korrek is.

## 2.2 Konteks van aanhalings

### 2.2.1 Inleiding

In hierdie subafdeling sal gepoog word om sekere van bogenoemde stellings in hulle konteks te ondersoek.

### 2.2.2 *Pyott Ltd v CIR*<sup>15</sup>

Die uitspraak deur waarnemende appèlregter Davis in hierdie appèlhofsaak is in verskeie latere sake as gesaghebbend aangehaal vir die feit dat rekeningkundige beginsels nie 'n rol speel in die bepaling van belasbare inkomste nie. Verskeie stellings dat rekeningkundige beginsels se rol in die vasstelling van belasbare inkomste beperk is, het hulle oorsprong direk of indirek in hierdie uitspraak. Dit is dus belangrik dat hierdie uitspraak deeglik ondersoek word.

---

<sup>12.</sup> *Joffe & Co (Pty) Ltd v CIR* 13 SATC 354 op 359

<sup>13.</sup> *ITC 675* 16 SATC 238 op 242

<sup>14.</sup> *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121, 1945 AD 128

<sup>15.</sup> *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121, 1945 AD 128

Die belastingpligtige het in hierdie saak aangevoer dat 'n betrokke onkoste aftrekbaar was, onder andere omdat dit ingevolge gesonde rekeningkundige beginsels as 'n aftrekking in die berekening van die maatskappy se wins toelaatbaar was. Om laasgenoemde standpunt te ondersteun is daar na 'n aantal Engelse sake verwys.

Waarnemende appèlregter Davis het saamgestem dat die betrokke onkoste wel ingevolge rekeningkundige beginsels voorsien moes word, maar het aangevoer dat die Inkomstebelastingwet voorskryf wat belas moet word, selfs al verontagsaam dit rekeningkundige beginsels in die proses.<sup>16</sup>

Waarnemende appèlregter Davis het egter bevind dat ons wetgewing van die Engelse wetgewing verskil wat op die begrip "profits and gains" gebaseer is. Hy het bevind dat die reël in die Engelse reg dat die ware winste by die berekening van belasbare inkomste so na as moontlik vasgestel moet word, nie 'n reël is wat in ons wetgewing toegepas kan word nie. In ons wetgewing moet belasbare inkomste op die manier vasgestel word wat deur die wet voorgeskryf word en op geen ander manier nie.<sup>17</sup>

Laasgenoemde stelling, dat belasbare inkomste op die manier vasgestel moet word wat deur die wet voorgeskryf word, onderskei na die skrywer se mening egter nie ons belastingstelsel van die Engelse stelsel of van enige ander stelsel nie. Die stelling is waarskynlik vir alle belastingwetgewing waar. Die betrokke inkomstebelastingwetgewing sal altyd die manier voorskryf waarop belasbare inkomste vasgestel moet word. Dit is wel waar dat die Engelse wetgewing ander woorde gebruik om die bedrag te bepaal waarop belasting gehef moet word. Die belasbare inkomste in die Engelse wetgewing moet egter ook op die manier vasgestel word wat deur die Engelse inkomstebelastingwetgewing voorgeskryf word en op geen ander manier nie. Die feit dat rekeningkundige beginsels in Engeland in die berekening van belasbare inkomste toepassing vind, is juis omdat die wetgewing dit "voorskryf" deur die woorde wat dit gebruik, naamlik "profits and gains".

Dit wil dus volgens die skrywer se mening voorkom asof waarnemende appèlregter Davis se uitspraak bloot bepaal dat die Suid-Afrikaanse heffingsbepalings ander woorde as die Engelse heffingsbepalings gebruik en dat Suid-Afrikaanse regspraak dus nie bloot Engelse uitsprake kan volg nie. Hy bevind egter wel dat ons wetgewing se voorskrifte wel rekeningkundige beginsels kan verontagsaam. Weereens is laasgenoemde egter 'n stelling wat sekerlik waar is van alle belastingstelsels.

Waarnemende appèlregter Davis voer egter wel aan dat die vasstelling van belasbare inkomste in Suid-Afrika nie bloot die vasstelling van winste beteken nie. Die skrywer voer

---

<sup>16.</sup> *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121 op 126: "While, no doubt, it is in accordance with those principles to make this provision in the Balance Sheet, the answer is that our Income Tax Act has laid down what is to be taxed, even if in so doing it may be said to disregard those principles."

<sup>17.</sup> *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121 op 127: "I need give only one quotation from the speech of Earl LOREBURN, L.C., in *Sun Insurance Office v Clark* (1912, A.C., at p. 454): 'The only rule of law that I know of (is) that true gains are to be ascertained as nearly as it can be done.' That is not a rule which can be applied to our Act. What has to be ascertained is the 'taxable income', and this has to be ascertained in the manner prescribed by the Act and in no other."

aan dat hierdie stelling gemaak word aangesien die bewoording van die Suid-Afrikaanse heffingsbepalings, anders as in die Engelse wetgewing, nie die begrip "profits and gains" gebruik nie. Die beslissing wat dan gemaak word, is dat belasbare inkomste vasgestel moet word op die wyse wat deur die Inkomstebelastingwet voorgeskryf word.

'n Afleiding wat uit die uitspraak gemaak kan word, is dat rekeningkundige beginsels (die gebruik van rekeningkundige beginsels word in die saak aan die vasstelling van "profits and gains" gelyk gestel) nie dieselfde rol in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing as in die Engelse inkomstebelastingwetgewing speel nie. Waarnemende appèlregter Davis het egter na die skrywer se mening geensins bevind dat rekeningkundige beginsels nooit by die uitleg van die Inkomstebelastingwet toepassing sal vind nie. Hy het bloot beslis dat belasbare inkomste vasgestel moet word op die wyse wat deur die Inkomstebelastingwet voorskryf word. Soos reeds bespreek, is rekeningkundige beginsels in die Engelse wetgewing juis toepaslik omdat daar bevind is dat die betrokke wetgewing dit indirek voorskryf. Indien die Inkomstebelastingwet dus direk of indirek 'n verwysing na rekeningkundige beginsels voorskryf, sal die beginsels wel toepassing vind.

Die skrywer gee egter toe dat rekeningkundige beginsels deur waarnemende appèlregter Davis in sy uiteindelijke beslissing rakende die belasbaarheid van 'n ontvangste geïgnoreer is en dat die saak dus as gesag gesien kan word dat rekeningkundige beginsels nie in die betrokke feitestel 'n rol gespeel het om te bepaal of 'n ontvangste belasbaar is nie. Alhoewel dit nie uitdruklik so gestel is nie, kan moontlik ook afgelei word dat die regter van mening was dat die bewoording van die bruto inkomste-omskrywing nie 'n verwysing na rekeningkundige beginsels toepaslik maak nie.

Daar word egter wel later in hierdie hoofstuk aangevoer dat 'n alternatiewe uitleg van die bruto inkomste-omskrywing wel moontlik is, wat moontlik tot 'n ander beslissing aanleiding sou gee.

Hierdie saak is ook as die mees uitdruklike uiteensetting van die *kunsmatige teorie* voorgehou.<sup>18</sup> Ingevolge die kunsmatige teorie word die bruto bedrae wat belasbaar is ten volle omskryf en so ook die bedrae wat aftrekbaar is. Die wil voorkom asof daar in hierdie saak beslis is dat juis as gevolg van die feit dat die Inkomstebelastingwet dan hierdie benadering volg, daar nie ruimte vir rekeningkundige beginsels is om 'n rol te speel in die vasstelling van die belasbare inkomste van 'n belastingpligtige nie. Die skrywer is van mening (soos hierbo geargumenteer) dat daar by die toepassing van die kunsmatige teorie steeds ruimte kan wees vir die toepassing van rekeningkundige beginsels waar die bewoording van die Inkomstebelastingwet direk of indirek 'n verwysing daarna toepaslik maak. By die winsteorie, waar die bewoording van die wetgewing net soos by die kunsmatige teorie in die vasstelling van belasbare inkomste gevolg moet word, speel rekeningkundige beginsels juis 'n rol weens die betrokke bewoording wat in die wetgewing gebruik word.

---

<sup>18</sup>. Broomberg 1972 SALJ 180: "... the most explicit exposition of the artificial theory is to be found in the judgement in *Pyott's case* ..."

### 2.2.3 *Joffe & Co (Pty) Ltd v CIR*<sup>19</sup>

In hierdie saak het die regter verwys na *Pyott Ltd v CIR*<sup>20</sup> en bevind dat die hof nie gemoeid is met aftrekkings wat deur rekenmeesters behoorlik geag word nie, maar bloot met die aftrekkings wat volgens die bewoording van die wetgewing toelaatbaar is.<sup>21</sup>

Die skrywer voer aan dat bogenoemde stelling 'n sterker afkeur aan die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels by die uitleg van die Inkomstebelastingwet stel, as wat deur die uitspraak in *Pyott Ltd v CIR*<sup>22</sup> geregverdig word. Hierdie saak is verder ook in die konteks van die algemene aftrekkingsformule beslis terwyl *Pyott Ltd v CIR*<sup>23</sup> in die konteks van die bruto inkomste-definisie beslis is.

Weereens kan daar nie fout gevind word met die stelling dat die wetgewing self dikteer wat as 'n aftrekking toegelaat sal word. Dit is uit die aard van 'n belasting, wat deur wetgewing gehef word, dat die wetgewing geraadpleeg moet word om te bepaal hoe die betrokke belasting bepaal moet word.

Die skrywer wil egter weereens aanvoer dat bogenoemde bevinding nie die gebruik van rekeningkundige beginsels in die vasstelling van belasbare inkomste verbied waar dit deur die bewoording van die wetgewing moontlik gemaak word nie. In so 'n geval sal die betrokke aftrekking deur die bewoording van die wetgewing toelaatbaar wees al word daar na rekeningkundige beginsels verwys in die uitleg van die betrokke bewoording van die wetgewing.

Die skrywer gee toe dat die regter moontlik met bogenoemde bevinding kon bedoel dat daar na aanleiding van sy uitleg van die bewoording van die aftrekkingsformule geen rol vir rekeningkundige beginsels in die uitleg van die algemene aftrekkingsformule te speel is nie. Die skrywer wil egter aanvoer dat dit geensins duidelik so uitgedruk is nie en gevolglik nie as gesag geneem kan word dat laasgenoemde die geval is nie. Die aftrekbaarheid van onkoste is in die saak egter sonder enige verwysing na rekeningkundige beginsels oorweeg.

### 2.2.4 *Sub-Nigel Ltd v CIR*<sup>24</sup>

In hierdie saak het appèlregter Centlivres aan die begin van sy beslissing na *Joffe & Co Ltd v*

---

<sup>19.</sup> *Joffe & Co (Pty) Ltd v CIR* 13 SATC 354, 1946 AD 157

<sup>20.</sup> *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121, 1945 AD 128

<sup>21.</sup> *Joffe & Co (Pty) Ltd v CIR* 13 SATC 354 op 359: "... I draw attention to the caution ... repeated in the case of *Pyott Ltd v Commissioner for Inland Revenue* (1945, A.D. 128 at p. 135) that the Court is not concerned with deductions which may be considered proper from an accountant's point of view or from the point of view of a prudent trader, but merely with the deductions which are permissible according to the language of the statute."

<sup>22.</sup> *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121, 1945 AD 128

<sup>23.</sup> *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121, 1945 AD 128

<sup>24.</sup> *Sub-Nigel Ltd v CIR* 15 SATC 381, 1948 (4) SA 580 (A)

*CIR*<sup>25</sup> verwys om die stelling te staaf dat die hof nie gemoeid is met aftrekkings wat volgens rekenmeesters geag word behoorlik te wees nie, maar bloot met die aftrekkings wat volgens die bewoording van die wetgewing toelaatbaar is. Hy stel dit dan spesifiek dat die feit dat die betrokke onkoste onder bespreking in die saak, wel vir 'n rekeningkundige aftrekking in die berekening van wins kwalifiseer, irrelevant is. Al relevante kwessie is die bepaling van die Inkomstebelastingwet wat oor toelaatbare en nie-toelaatbare aftrekkings handel.<sup>26</sup>

Weereens wil dit voorkom asof die afkeur van die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels by die uitleg van die Inkomstebelastingwet selfs sterker as in *Joffe & Co (Pty) Ltd v CIR*<sup>27</sup> gestel is.

Dit is miskien van waarde om daarop te let dat laasgenoemde uitspraak gemaak word voordat die bepaling van die Inkomstebelastingwet ondersoek is. Daar kan dus moontlik aangevoer word dat hierdie beslissing bloot aandui dat die wegspringplek vir die bepaling van aftrekbare onkoste slegs die bewoording van die betrokke wetgewing is. Die skrywer is van mening dat daar nie met hierdie stelling fout gevind kan word nie. As die Inkomstebelastingwet nie vir 'n aftrekking voorsiening maak nie, kan die feit dat rekeningkundige beginsels 'n aftrekking voorskryf, nie die feit verander nie.

Daar is na die skrywer se mening egter moontlik steeds ruimte om aan te voer dat daar na ander faktore (wat moontlik rekeningkundige beginsels kan insluit) verwys kan word om die betrokke wetgewing uit te lê. Indien daar na rekeningkundige beginsels verwys word in die uitleg van die betrokke bepaling van die wetgewing, sal die aftrekking nog steeds ingevolge die betrokke bepaling van die wetgewing afgetrek word.

Aan die ander kant is die stellings van appèlregter Centlivres<sup>28</sup> so sterk gestel dat dit maklik gelees kan word as te beteken dat daar geensins na rekeningkundige beginsels in die uitleg van die betrokke bepaling verwys moet word nie. Dit kan ook beteken dat die regter die betrokke bepaling in die Inkomstebelastingwetgewing oorweeg het en bevind het dat daar geen rol te speel is vir rekeningkundige beginsels in die uitleg van die betrokke bepaling nie. Die skrywer is van mening dat laasgenoemde die meer algemene siening onder handboekskrywers is. Die beslissing rakende die aftrekbaarheid van die betrokke onkoste in die saak is dan ook gemaak sonder 'n verwysing na rekeningkundige beginsels.

Die skrywer is van mening dat die beslissing van appèlregter Centlivres waarna hierbo

---

<sup>25.</sup> *Joffe & Co (Pty) Ltd v CIR* 13 SATC 354, 1946 AD 157

<sup>26.</sup> *Sub-Nigel Ltd v CIR* 15 SATC 381 op 389: "At the outset it must be pointed out that the Court is not concerned with deductions which may be considered proper from an accountants point of view or from the point of view of the prudent trader, but merely with the deductions which are permissible according to the Act. In the present case it may be conceded that it would be in accordance with sound business principles for the Company to deduct the amount of the premiums paid by it in order to arrive at its net profits. This consideration is, however, irrelevant: the only relevant matters in this case are the provisions of the Act which deal with permissible and non-permissible deductions. Regard, therefore, must be had to the Act and the Act alone in order to ascertain whether the deductions sought to be made by the Company are permissible."

<sup>27.</sup> *Joffe & Co (Pty) Ltd v CIR* 13 SATC 354, 1946 AD 157

<sup>28.</sup> *Sub-Nigel v CIR*, 15 SATC 381 op 389.

verwys word, waarskynlik teen die agtergrond van 'n navolging van die letterlike benadering van wetsuitleg gemaak is. Teen die agtergrond van laasgenoemde benadering sal daar beslis min ruimte wees vir 'n verwysing na rekeningkundige beginsels, aangesien die algemene aftrekkingsformule nie direk die toepassing van rekeningkundige beginsels voorskryf nie.

Indien die stelling egter teen die agtergrond van die doeldienende benadering gebruik word,<sup>29</sup> kan daar aangevoer word dat die beslissing bloot beteken dat daar nie by die vasstelling van die aanvanklike teksbetekenis 'n verwysing na rekeningkundige beginsels is nie.

Die stelling deur appèlregter Centlivres kan baie beperkend vir die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels wees as dit teen die agtergrond van die letterlike teorie van wetsuitleg gesien word. Indien dit egter teen die agtergrond van die doeldienende teorie gesien word, kan dit beteken dat die letterlike betekenis van die taalgebruik van die statuut gevolg moet word (al is dit in kontras met rekeningkundige beginsels) as dit duidelik is en ook die bedoeling van die wetgewer of die doel van die wet weergee.

Daar word ook na paragraaf 3.5 van hierdie hoofstuk verwys waar 'n beslissing van regter Wunsh bespreek word, wat die betrokke aanhaling van appèlregter Centlivres, wat hierbo bespreek word, in konteks plaas. Regter Wunsh het beslis dat appèlregter Centlivres se genoemde aanhaling verwys na gevalle waar 'n rekenmeester 'n aftrekking eis, maar waar dit in konflik met die wetgewing is. Die waarskuwing is nie teen gevalle waar die siening van rekenmeesters oor die eienskappe van 'n betrokke onkoste in ag geneem word nie.<sup>30</sup>

### 2.2.5 Ander beslissings

Bogenoemde beslissings is ook in 'n aantal ander sake aangehaal, insluitende *Caltex Oil (SA) Limited v SIR*<sup>31</sup> en *SIR v Eaton Hall (Pty) Ltd*<sup>32</sup>. Daar is ook bevind dat rekeningkundige beginsels nie noodwendig die kwessie van die belasbaarheid van inkomste bepaal nie.<sup>33</sup>

<sup>29</sup>. Verwys na afdeling 5.2.5 van hierdie hoofstuk waar hierdie benadering as die toepaslike benadering voorgelê word.

<sup>30</sup>. *CIR v Manganese Metal Company (Pty) Ltd* 58 SATC 1 op 19: "The caution relates to 'deductions which are permissible', so that if an accountant thought it proper to deduct capital expenditure, that would be in conflict with the Act, but it does not necessarily extend to his views on the characterisation of expenditure as being of a capital nature or not."

<sup>31</sup>. *Caltex Oil (SA) Limited v SIR* 37 SATC 1 op 14: "The court is only concerned with deductions permissible according to the language of the Income Tax Act and not debits made in a taxpayer's books of account for deduction even though considered proper from an accountant's point of view (*Joffe & Co Ltd v Commissioner for Inland Revenue* 1946 AD 157 at 165)."

<sup>32</sup>. *SIR v Eaton Hall (Pty) Ltd* 37 SATC 343 op 349 waar na beide *Joffe & Co Ltd v CIR* 13 SATC 354 en *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121 verwys is.

<sup>33</sup>. *ITC 594* (1945) 14 SATC 249 (U). Daar is egter nie bevind dat rekeningkundige beginsels nooit toepassing vind nie.

### 2.3 Gevolgtrekking

Alhoewel dit op die oog af uit verskeie uitsprake mag blyk dat rekeningkundige praktyk en beginsels geensins relevant is in die vasstelling van belasbare inkomste nie, is daar hierbo gepoog om te probeer aandui dat die uitsprake nie noodwendig so verdoemend vir die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels in die uitleg van die Inkomstebelastingwet was soos moontlik uit die toepassing daarvan blyk nie.

Daar is ook gepoog om aan te dui dat die latere verwysings na *Pyott Ltd v CIR*<sup>34</sup> moontlik die beslissing daarin te eng probeer toepas het.

Daar is verder gepoog om aan te dui dat dit argumenteerbaar is dat daar moontlik in bogenoemde sake bloot beslis is dat die Inkomstebelastingwet bepaal wat belas word en wat afgetrek word en nie rekeningkundige beginsels nie. Dit los egter steeds die moontlikheid dat die bewoording wat in die Inkomstebelastingwet gebruik word, die weg ooplaat vir 'n verwysing na rekeningkundige beginsels. Later in hierdie hoofstuk sal daar byvoorbeeld bespreek word hoe rekeningkundige beginsels 'n rol kan speel waar die bewoording van die Inkomstebelastingwet onduidelik is en gevolglik uitgelê moet word.

Die regters het egter geen rol vir rekeningkundige beginsels in die beslissings, wat hierbo bespreek is, gesien nie.

Later in hierdie hoofstuk sal daar aangedui word dat daar in ons regspraak 'n verskuiwing gekom het vanaf die gebruik van die letterlike benadering van wetsuitleg na 'n doeldienende benadering. Veral in die lig van laasgenoemde benadering los die uitsprake na die skrywer se mening wel ruimte vir rekeningkundige beginsels om 'n rol te vervul in die bepaling van belasbare inkomste.

## 3 TOEPASSING VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS IN REGSPRAAK

### 3.1 Inleiding

In hierdie afdeling gaan die uitsprake in 'n aantal hofsake ondersoek word om te bepaal hoe rekeningkundige praktyk en beginsels wel die uitleg van bepalinge in die Inkomstebelastingwetgewing beïnvloed het.

### 3.2 Rekeningkunde dien as aanduiding van die bedoeling van die wetgewer

In 'n aantal sake is rekeningkundige beginsels oorweeg in 'n poging om vas te stel wat die bedoeling van die wetgewer met 'n betrokke bepaling van die Inkomstebelastingwetgewing was.

In *COT v 'A' Company*<sup>35</sup> is daar bevind dat in 'n geval waar daar geen voorskrifte vir die hantering van 'n bepaalde item is nie, dit moeilik is om te sien hoekom die wetgewer nie

---

<sup>34.</sup> *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121, 1945 AD 128

<sup>35.</sup> *COT v 'A' Company* 41 SATC 59, 1979 (2) SA 409 (RAD)

bedoel het dat gewone rekeningkundige praktyk van toepassing sal wees nie.<sup>36</sup> Die saak het gehandel oor die vraag of 'n onverhaalbare gedeelte van 'n lening as 'n aftrekking ingevolge die algemene aftrekkingsformule in 'n betrokke jaar van aanslag kwalifiseer. Daar is eers na die jaareinde, tydens die opstel van die finansiële state, 'n besluit geneem dat die lening nie verhaalbaar is nie. Die hof bevind dat die wetgewing geen voorskrifte stel rakende die tydstop waarop die verhaalbaarheid beoordeel moet word nie en dat die rekeningkundige praktyk om die verhaalbaarheid tydens die opstel van die state te oorweeg, gevolglik aanvaar moet word.

In *Richards Bay Iron & Titanium (Pty) Ltd and another v CIR*<sup>37</sup> is daar ook na rekeningkundige praktyk verwys om as ondersteuning vir die vasgestelde bedoeling van die handelsvoorraadbepaling te dien. Die bedoeling is via Australiese beslissings afgelei waar rekeningkundige beginsels oorweeg is.

In *CIR v Cactus Investments (Pty) Ltd*<sup>38</sup> het regter Wunsh in die minderheidsuitspraak beslis dat 'n resultaat wat wesenlik van die kommersiële werklikheid en regsbeginne verwyder is, volgens sy mening nie die bedoeling van die wetgewer kon wees nie.<sup>39</sup> Hy voer verder aan dat daar by die klassifikasie van ontvangstes as inkomste of kapitaal, by die oorweging of inkomste toegeval het en by die oorweging of uitgawes werklik aangegaan is, nie 'n resultaat bereik moet word wat nie kommersiële sin maak nie.<sup>40</sup>

Alhoewel laasgenoemde beslissing nie deur die meerderheid van die hof aanvaar is nie, voer die skrywer aan dat die meerderheid van die hof die uitgediende letterlike benadering tot wetsuitleg gevolg het, terwyl regter Wunsh die korrekte benadering gevolg het deur die doel van die betrokke bepalings in ag te neem. U word in hierdie verband na die bespreking in afdeling 5.2 van hierdie hoofstuk verwys.

Regters demonstreer soms 'n verwagting dat belasbare inkomste met rekeningkundige wins moet ooreenstem waar algemene bepalings uitgelê word. 'n Terloopse opmerking is

---

<sup>36.</sup> *COT v 'A' Company* 41 SATC 59 op 65: "This would seem to accord with ordinary commercial and accounting practice, and in the absence of express provision to the contrary in the Act, it is difficult to see why the legislature should not have wanted this ordinary practice to apply."

<sup>37.</sup> *Richards Bay Iron & Titanium (Pty) Ltd and another v CIR* 58 SATC 55, 1996 (1) SA 311

<sup>38.</sup> *CIR v Cactus Investments (Pty) Ltd* 59 SATC 1

<sup>39.</sup> *CIR v Cactus Investments (Pty) Ltd* 59 SATC 1 op 27: "I do not consider that the intention of the legislature could have been to establish a regime so far at variance with commercial realities and legal principles as Mr Derksen has suggested."

<sup>40.</sup> *CIR v Cactus Investments (Pty) Ltd* 59 SATC 1 op 30: "While it is recognised that the determination of liability for tax is all about an application of the Income Tax Act and not about quantifying a profit or loss according to accounting standards, such a distortion, with respect, demonstrates a misapplication of the statute which is based on a logical and inherently consistent scheme and achieved a result which could not have given effect to the intention of the legislature. I venture to suggest that it is not only in classifying receipts as income and capital but also in determining whether there has been an accrual or whether expenditure has been actually incurred that one must not be led to a result which is 'contrary to sound commercial and good sense' (per Friedman J in *ITC 1450* (1989) 51 SATC 70 at 76, approved in *Commissioner for Inland Revenue v Pick 'n Pay Employee Share Trust* 1992(4) SA 39(A) at 56H)."



byvoorbeeld in *ITC 674*<sup>41</sup> gemaak, in 'n geval waar bevind is dat 'n onkoste vir inkomstebelastingdoeleindes as 'n aftrekking kwalifiseer, dat dit bevredigend is om kennis te neem dat die resultaat ooreenstem met gesonde rekeningkundige beginsels.<sup>42</sup> Hierdie verwagting mag 'n aanduiding wees van 'n aanvaarding dat die bedoeling van die wetgewer in die algemeen is om *inkomste* te belas.

In *CIR v Nemojim*<sup>43</sup> het appèlregter Corbett na rekeningkunde en finansiële beginsels verwys om te bepaal dat die resultaat wat die belastingpligtige voorgestel het fiktief was en gevolglik nie die bedoeling van die wetgewer kon weergee nie.<sup>44</sup>

### 3.3 Inkomstebelasting bereken op *inkomste*

Daar is in 'n aantal sake beslis dat inkomstebelasting in die algemeen op *inkomste* gehef word.

In *CIR v Delagoa Bay Cigarette Co Ltd*<sup>45</sup> het regter Gregorowski bevind, waar hy die aftrekbaarheid van 'n bedrag moes oorweeg, dat die nie-toelating van die aftrekking sal beteken dat inkomstebelasting nie op *inkomste of winste* gehef sal word nie.<sup>46</sup>

In *Isaacs v CIR*<sup>47</sup> het hoofregter Watermeyer beslis dat daar in ag geneem moet word dat inkomstebelasting in wese 'n belasting op 'n persoon se jaarlikse winste of aanwinste is, en dat die Inkomstebelastingwet gelees moet word om nie normale belasting twee keer op 'n belastingpligtige ten opsigte van dieselfde winste of aanwinste te hef nie, mits die wetgewing dit duidelik maak dat daardie resultaat beoog is.<sup>48</sup>

In *CIR v Delfos*<sup>49</sup> het appèlregter Stratford in die minderheidsbeslissing bevind dat die fundamentele idee van 'n inkomstebelastingwet is om die ware *inkomste* van die

---

<sup>41.</sup> *ITC 674* (1949) 16 SATC 235

<sup>42.</sup> *ITC 674* (1949) 16 SATC 235 op 238: "The liability of the partnership to pay the amounts was absolute and accordingly it was justified in treating the amount as properly to be deducted from its income in the present case, a course which it is satisfactory to note is in accord with sound accounting principles."

<sup>43.</sup> *CIR v Nemojim* 45 SATC 241, 1983 (4) SA 935 (A)

<sup>44.</sup> *CIR v Nemojim* 45 SATC 241 op 267: "An acceptance of the case put forward by Nemojim would in circumstances such as these have the effect of permitting a taxpayer who is carrying on a profitable business to accumulate enormous annual assessed losses, which from a financial and accounting point of view can only be described as fictitious. This could not have been what Parliament intended."

<sup>45.</sup> *CIR v Delagoa Bay Cigarette Co Ltd* 32 SATC 47, 1918 TPD 391.

<sup>46.</sup> *CIR v Delagoa Bay Cigarette Co Ltd* 32 SATC 47 op 53 tot 54: "To make the company pay income or profits tax on this money would be levying a tax on what is not income or profit, but on capital, and moreover on capital which does not belong to the company."

<sup>47.</sup> *Isaacs v Commissioner for Inland Revenue* 16 SATC 258, 1949 (4) SA 561 (A)

<sup>48.</sup> *Isaacs v Commissioner for Inland Revenue* 16 SATC 258 op 266: "I think, bearing in mind that an income tax is fundamentally a tax upon a man's annual profits or gains, that the Income Tax Act should not be read as imposing normal tax or super tax upon a taxpayer twice in respect of the same profits or gains unless the language of the Statute makes it clear that such a result was intended."

<sup>49.</sup> *CIR v Delfos* 6 SATC 92, 1933 AD 242

belastingpligtige te belas. Hy is dan ook van mening dat die Inkomstebelastingwet deurgaans dié idee weerspieël.<sup>50</sup>

### 3.4 Kapitaal versus Inkomste (ontvangste of toevallings)

Rekeningkundige beginsels het ter sprake gekom in beslissings of ontvangstes en toevallings van 'n kapitale aard is, soos dit in die bruto inkomste-oms krywing<sup>51</sup> bedoel word.

In *Stephan v CIR*<sup>52</sup> het die regter na rekeningkundige begrippe, naamlik vaste en vlottende kapitaal, verwys om hom by te staan in die navraag of 'n ontvangste van 'n kapitale aard was.<sup>53</sup>

In *L v COT*<sup>54</sup> is daar weer bevind dat om 'n onderskeid te kan maak tussen vaste en vlottende kapitaal, om 'n besluit te kan neem of 'n toevalling van 'n kapitale aard is of nie, daar na die gewone beginsels van kommersiële rekeningkunde verwys moet word om die onderskeid te tref.<sup>55</sup>

In die verlede is daar ook vir rekeningkundige doeleindes 'n onderskeid tussen inkomste en onkoste gemaak wat van 'n kapitale of inkomste-aard is, alhoewel hierdie praktyk nou in onbruik verval het. Slegs inkomste-ontvangstes sou na die wins-en-verlies-rekening geneem word. In *ITC 1038*<sup>56</sup> is daar dan ook bevind dat die rekeningkundige hantering in laasgenoemde konteks wel aanduidend kan wees van die kapitale of inkomste-aard van 'n ontvangste of toevalling.<sup>57</sup>

<sup>50.</sup> *CIR v Delfos* 6 SATC 92 op 109: "... but the point of my example is to show that if we take the literal words, we depart from the fundamental idea of an income tax Act, which is to tax a man's true income for the year in question." en op 110: "Bearing in mind the paramount idea which runs through the Act that it is only a man's income for a year which it is designed to tax ..."

<sup>51.</sup> Artikel 1 van die Inkomstebelastingwet.

<sup>52.</sup> *Stephan v CIR* 32 SATC 54, 119 WLD 1

<sup>53.</sup> *Stephan v CIR* 32 SATC 54 op 58: "No difficulty arises, of course, where the receipts are due solely to the personal exertions either of the taxpayer or of those employed by him, but where they arise out of the sale of property the word capital in the definition clearly means here ... fixed as distinguished from floating capital, phrases used in accountancy which have an ascertained meaning, though it is not always easy to say whether any particular item belongs to one or other class."

<sup>54.</sup> *L v Commissioner of Taxes, W v Commissioner of Taxes* 24 SATC 152, 1961 (3) SA 178 (SR)

<sup>55.</sup> *L v Commissioner of Taxes, W v Commissioner of Taxes* 24 SATC 152 op 155: "Here we have an accrual of £24,000 to the two taxpayers, and by the terms of the statute this must fall into income unless it is of a capital nature. It would be capital, I apprehend, if the proceeds were, economically speaking, the proceeds of the realization of part of the taxpayer's fixed capital, i.e. part of his present investment designed to produce income in the more or less distant future. I am aware that the division of capital into fixed and circulating (working) capital is arbitrary, and that no such simple dichotomy exists; the potential range of investment being essentially continuous. But a line must be drawn somewhere, and usually this line is, I think, drawn so as to conform with ordinary principles of commercial accountancy and consistently with the income tax legislation."

<sup>56.</sup> *ITC 1038* (1963) 26 SATC 123 (F)

<sup>57.</sup> *ITC 1038* 26 SATC 123 op 133: "To adopt the language of Lord Clyde in the *Burmah Steam Ship case*, it seems to me that as a matter of sound commercial accounting that portion of the damages recovered to

### 3.5 Kapitaal versus Inkomste (Onkoste)

In *Nchanga Consolidated Copper Mines Ltd v COT*<sup>58</sup> is daar bevind dat die hantering van 'n onkoste in die rekeningkundige rekords van die belastingpligtige wel aanduidend kan wees van die feit of die onkoste van 'n kapitale aard is of nie. Dit sal egter nie op sigself deurslaggewend wees nie.<sup>59</sup>

In *CIR v Manganese Metal Company (Pty) Ltd*<sup>60</sup> het die belastingpligtige probeer aanvoer dat die hof nie kennis moet neem van verskeie dokumente, die finansiële state en ander korrespondensie wat aandui dat die betrokke onkoste, wat ten opsigte van 'n dam aangegaan was, van 'n kapitale aard was nie. Die belastingpligtige het verder aangevoer dat die aard van die onkoste 'n kwessie vir die hof was om te beslis en nie vir rekenmeesters nie. Die belastingpligtige het dan ook na 'n aanhaling in *Sub-Nigel Ltd v CIR*<sup>61</sup> verwys waar bevind is dat daar na die Inkomstebelastingwet en alleenlik die Inkomstebelastingwet verwys moet word om te bepaal of 'n aftrekking toelaatbaar is.<sup>62</sup>

Regter Wunsch plaas egter die aanhaling in *Sub-Nigel Ltd v CIR*<sup>63</sup> in perspektief deur te beslis dat hy van mening is dat die blote feit dat finansiële state nie opgestel word om aan die vereistes van die Inkomstebelastingwet te voldoen nie, nie beteken dat gevestigde praktyk van rekenmeesters om tussen onkoste van 'n kapitale en inkomste-aard te onderskei, ontoepaslik is nie. Regter Wunsch voer aan dat die waarskuwing wat in *Sub-Nigel*

---

compensate appellant for its loss of rent would go to fill the 'hole' in appellant's profits and would constitute a proper item of profit or income in appellant's profit and loss account, whereas that portion of the damages recovered as compensation for the cost of the structural alterations would be regarded as a recoupment of capital expenditure and would not figure in appellant's profit and loss account."

<sup>58.</sup> *Nchanga Consolidated Copper Mines Ltd v COT* 24 SATC 469, 1962 (1) SA 381 (FC)

<sup>59.</sup> *Nchanga Consolidated Copper Mines Ltd v COT* 24 SATC 469 op 484: In sy uitspraak verwys Briggs FR na die uitspraak van die regter in die laer hof en haal die volgende stelling aan: "Nchanga, in fact, treated the expenditure as revenue in that they wrote off the whole amount against the income of one year, and the capital structure of the company as represented in the accounts remained unaffected. This lends some measure of support to Nchanga's case, because the ordinary principles of accounting are relevant in an inquiry such as this. On the other hand there was no evidence that this was the only way to deal with the matter."

<sup>60.</sup> *CIR v Manganese Metal Company (Pty) Ltd* 58 SATC 1

<sup>61.</sup> *Sub-Nigel Ltd v CIR* 15 SATC 381

<sup>62.</sup> *CIR v Manganese Metal Company (Pty) Ltd* 58 SATC 1 op 19: "Mr Derksen drew our attention to numerous passages in the respondent's documents, financial statements and correspondence evidencing its recognition that its expenditure on the dam was of a capital nature. Mr Solomon submitted that no significance should be attached to these opinions. The court, he said, was the tribunal to decide the issue, not 'accountants'. It has been pointed out that the court 'is not concerned with deductions which may be considered proper from an accountant's point of view or from the point of view of a prudent trader, but merely with the deductions which are permissible according to the language of the Act' and: 'Regard, therefore, must be had to the Act and the Act alone in order to ascertain whether the deductions sought to be made by the Company are permissible.' (*Sub-Nigel Ltd v Commissioner for Inland Revenue* 1948(4) SA 580(A) at 588.)"

<sup>63.</sup> *Sub-Nigel Ltd v CIR* 15 SATC 381 op 389

*Ltd v CIR*<sup>64</sup> vervat is, slegs verwys na 'n geval waar 'n rekenmeester byvoorbeeld besluit om 'n kapitale onkoste vir rekeningkundige doeleindes af te skryf en dat die rekeningkundige hantering dan in konflik met die hantering volgens die Inkomstebelastingwet is. Regter Wunsh voer aan dat die waarskuwing in *Sub-Nigel Ltd v CIR*<sup>65</sup> nie noodwendig 'n verwysing na die rekenmeester se siening rakende die aard van die betrokke onkoste ontoepaslik maak nie.<sup>66</sup> Volgens regter Wunsh is die manier waarop die belastingpligtige dus die betrokke onkoste hanteer, wel van belang.<sup>67</sup>

### 3.6 Gebruik van kommersiële en rekeningkundige begrippe

Waar die Inkomstebelastingwet kommersiële of ekonomiese begrippe gebruik wat nie omskryf word nie, moet hierdie begrippe volgens hulle gewone kommersiële of ekonomiese betekenis uitgelê word.<sup>68</sup>

### 3.7 Gevolgtrekking

Dit is duidelik uit bogenoemde bespreking dat rekeningkundige beginsels en praktyk wel 'n rol te speel het in die uitleg van die Inkomstebelastingwet en ook wel 'n rol in regspraak gespeel het. Dit moet egter toegegee word dat die rol redelik beperk is en dat die rekeningkundige beginsels egter min op hulle eie deurslaggewend was.

Dit is egter insiggewend dat rekeningkundige beginsels wel 'n rol gespeel het om die bedoeling van die wetgewer of die doel van die betrokke bepaling van die Inkomstebelastingwet vas te stel. Later in hierdie hoofstuk sal die belangrikheid van die vasstelling van die bedoeling van die wetgewer en die doel van die wetgewing bespreek word en sal daar aangedui word dat die vasstelling van die doel van die wetgewing die belangrikste reël van wetsuitleg is.<sup>69</sup>

Die beslissings dat inkomstebelasting in die algemeen op *inkomste* gehef word, kan ook na die skrywer se mening as 'n belangrike aanduiding van die doel van sekere algemene bepaling van die Inkomstebelastingwet dien.

---

<sup>64.</sup> *Sub-Nigel Ltd v CIR* 15 SATC 381 op 389

<sup>65.</sup> *Sub-Nigel Ltd v CIR* 15 SATC 381 op 389

<sup>66.</sup> *CIR v Manganese Metal Company (Pty) Ltd* 58 SATC 1 op 19: "But I do not understand the fact that financial statements are not prepared to give effect to the Act but for another purpose to mean that the established practice of accountants in differentiating between capital expenditure and revenue expenditure is irrelevant. The caution relates to 'deductions which are permissible', so that if an accountant thought it proper to deduct capital expenditure, that would be in conflict with the Act, but it does not necessarily extend to his views on the characterisation of expenditure as being of a capital nature or not."

<sup>67.</sup> *CIR v Manganese Metal Company (Pty) Ltd* 58 SATC 1 op 19: "...the manner in which the respondent (including through actions by its directors) treated and viewed the expenditure cannot be without significance."

<sup>68.</sup> *CIR v George Forest Timber Company Limited* 1 SATC 20, 1924 AD 516; *Crowe v CIR* 4 SATC 133, 1930 AD

<sup>69.</sup> Verwys na afdeling 6.3.1 van hierdie hoofstuk.

## 4 ALTERNATIEWE TEORIE RAKENDE DIE BASIS VAN INKOMSTEBELASTING IN SUID-AFRIKA

### 4.1 Inleiding

In hierdie afdeling gaan 'n alternatiewe teorie rakende die uitleg van die heffingsbepalings in die Inkomstebelastingwet bespreek word. Hierdie teorie is deur Broomberg in 'n artikel in 1972 aan die hand gedoen.<sup>70</sup> Dié teorie argumenteer dat die winsteorie eerder as die kunsmatige teorie in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg geld. Hierdie teorie laat baie groter ruimte vir die gebruik van rekeningkundige beginsels in die vasstelling van belasbare inkomste as wat die algemeen aanvaarde uitleg van die bruto inkomste-oms krywing tans toelaat.

Nadat die teorie bespreek is, sal daar na die redes gekyk word waarom hierdie teorie nie tans algemeen in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg aanvaar word nie. In die laaste plek sal daar dan na gevalle gekyk word waar Broomberg aanvoer die winsteorie wel in hofuitsprake toegepas is.

### 4.2 Teoretiese argument vir die toepaslikheid van die winsteorie

Die Appèlhof het in *Pyott Ltd v CIR*<sup>71</sup> aangevoer dat die kunsmatige teorie in Suid-Afrika deur die 1917-Inkomstebelastingwet ingevoer is.<sup>72</sup> Sy voorganger, die 1914-Inkomstebelastingwet, het inkomstebelasting op "any gains or profits derived by, or accrued to or in favour of any person" gehef.<sup>73</sup> Die 1917-Inkomstebelastingwet daarenteen het inkomstebelasting op "the total amount received by or accrued to or in favour of any person other than receipts or accruals of a capital nature" gehef.<sup>74</sup>

<sup>70</sup> Broomberg 1972 SALJ

<sup>71</sup> *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121, 1945 AD 128

<sup>72</sup> *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121 op 126: "Under the Act of 1914, the subject of the charge was 'profits or gains' ... But since 1917, we have had in South Africa an artificial and purely statutory definition of 'taxable income' ..."

<sup>73</sup> Artikel 4(1) van Wet 28 van 1914 is die heffingsbepaling in hierdie wet: "There shall be charged, levied, and collected ... an income tax ... in respect of any taxable income." Die begrip "taxable income" word dan in artikel 4(2) as volg omskryf: "'Taxable income' shall mean an income ... which has been received by, or has accrued to or in favour of, any person ...". Die begrip "income" word dan in artikel 49 as volg omskryf: "'income' shall, in relation to any person, mean any gains or profits derived by, or accrued to or in favour of, such person ..." (onderstreping deur die skrywer bygevoeg)

<sup>74</sup> Artikel 5(1) van Wet 41 van 1917 is die heffingsbepaling in hierdie wet: "There shall be charged, levied and collected ... an income tax ... in respect of the taxable income, as defined in this Chapter, received by or accrued to or in favour of any person ..." Die begrip "taxable income" word as volg in artikel 6 omskryf: "'taxable income' means an amount ... remaining after deducting from the income of any person all the amounts ... allowed as deductions under this Chapter." Die begrip "income" word dan ook as volg in artikel 6 omskryf: "'income' means the amount remaining of the gross income of any person ... after deducting therefrom any amounts exempt from normal tax in the hands of such person." Die begrip "gross income" word dan in artikel 6 as volg omskryf: "'gross income' means the total amount received by or accrued to or in favour of any person other than receipts or accruals of a capital nature ..." (onderstreping deur die skrywer bygevoeg)

In *Pyott Ltd v CIR*<sup>75</sup> is bevind dat "the total amount of receipts and accruals excluding those of a capital nature" (soos gebruik in die 1917-Inkomstebelastingwet) geensins sinoniem is aan "profits or gains" (soos gebruik is in die 1914-Inkomstebelastingwet) nie.<sup>76</sup> Broomberg voer egter in teenstelling met laasgenoemde uitspraak aan dat daar wel 'n argument uitgemaak kan word dat die twee genoemde begrippe in wese dieselfde betekenis het.<sup>77</sup> Sy argumente sal nou kortliks bespreek word.

In artikel 102 van die 1917-Inkomstebelastingwet word die titel van die wet as "the Income Tax (Consolidation) Act, 1917" aangedui. Dit wil dus voorkom asof laasgenoemde wet 'n konsolidasiewet was en daar is dus 'n sterk vermoede dat dit nie enige veranderinge aan die reg aanbring nie.<sup>78</sup> Daar kan egter aangevoer word dat die radikale veranderinge in die bewoording van die betrokke artikels daarop dui dat 'n verandering in betekenis bedoel is. Aan die ander kant is daar weer gesag dat 'n verandering in bewoording nie noodwendig 'n verandering in betekenis aandui nie.<sup>79</sup> Broomberg voer dan aan dat nog geen hof of skrywer die moontlike verskil in betekenis probeer verwoord het nie. Hy merk op dat daar bloot aangevoer is dat die Suid-Afrikaanse belastingbasis wyer as die Engelse belastingbasis (wat handel met winste en aanwinste) is.<sup>80</sup> Laasgenoemde is egter nie van hulp om te bepaal wat die verskil presies is nie. Die gevolgtrekking is dus dat dit nie noodwendig seker is dat daar 'n bedoeling was dat die betekenis van die heffingsbepaling van die 1917-Inkomstebelastingwette van dié van die 1914-Inkomstebelastingwet moes verskil nie.

In die konteks van bruto inkomste is die begrippe *kapitaal* en *inkomste* teenstellend. Daar is geen *tertium quid*.<sup>81</sup> Broomberg voer gevolglik aan dat waar die Inkomstebelastingwet dus die belastingbasis as *alle bedrae anders as kapitaal* omskryf, dit dus bedoel dat die basis *inkomste* is.<sup>82</sup>

Broomberg voer dan verder aan dat die begrip *inkomste* in sy gewone kommersiële of ekonomiese sin verstaan moet word<sup>83</sup> en dat die begrip *inkomste* in die sakewêreld as

---

<sup>75.</sup> *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121, 1945 AD 128

<sup>76.</sup> *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121 op 127: "...the total amount of receipts and accruals excluding those of a capital nature ...is by no means necessarily synonymous with 'profits or gains'."

<sup>77.</sup> Broomberg 1972 SALJ 185 tot 189.

<sup>78.</sup> *R v Busa* 1959 (3) SA 385 (AD) op 391.

<sup>79.</sup> Broomberg 1972 SALJ 186. Verwys ook na die gesag wat in voetnota 41 daar aangehaal word.

<sup>80.</sup> Verwys byvoorbeeld na *ITC 691* (1950) 16 SATC 505 op 508 waar die stelling bloot gemaak is dat die Suid-Afrikaanse basis wyer as die Engelse basis is.

<sup>81.</sup> *Lace Proprietary Mines Ltd v CIR* 9 SATC 349 op 358. *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121 op 126: "... I do not understand how this £9 000 could be ... 'non-capital' and yet 'not income'. This is a half-way house of which I have no knowledge."

<sup>82.</sup> Broomberg 1972 SALJ 186: "First, we observe that the concepts of 'capital' and 'income' are antithetical. There is no *tertium quid*. It follows that when the 1917 Act postulates the tax base as comprising all amounts other than 'capital', it is defining the base as being 'income', no more and no less."

<sup>83.</sup> Verwys na Broomberg 1972 SALJ 186 en voetnotas 44 tot 46 op daardie bladsy.

winste, in teenstelling met die bruto opbrengs, verstaan word.<sup>84</sup>

Samevattend is *die totale bedrag anders as kapitaal* gelyk aan *inkomste*. *Inkomste* is weer gelyk aan *winste en aanwinste* ("profits and gains"). Die gevolgtrekking word dus gemaak dat *die totale bedrag anders as kapitaal* gelyk is aan *winste en aanwinste* ("the total amount other than capital = profits or gains").<sup>85</sup>

Broomberg voer dan verder aan dat die begrippe *wins* en *inkomste* ("profit" en "income") vervangbaar gebruik word<sup>86</sup> en dat dit die manier is hoe die meeste van die howe aanvanklik die 1917-Inkomstebelastingwet geïnterpreteer het.<sup>87</sup> Die howe het nie 'n verandering in die basis van belasting waargeneem nie.

Dit is duidelik dat twee gevolgtrekkings hier gemaak word, naamlik:

- i) dat "the total amount ... other than receipts or accruals of a capital nature" (die omskrywing van bruto inkomste in die 1917-Inkomstebelastingwet) dieselfde betekenis het as die begrip *inkomste* en
- ii) dat die begrip *inkomste* sinoniem met *winste en aanwinste* is.

Nadat hy tot die gevolgtrekking gekom het dat die heffingsbepalings in die 1914- en 1917-Inkomstebelastingwette in wese dieselfde bepaal, gaan Broomberg dan voort om ondersoek in te stel hoekom die verandering in bewoording in die 1917-wetgewing nodig was. Hy noem 'n aantal moontlike redes.<sup>88</sup>

Eerstens voer hy aan dat die 1914-omskrywing van "income" herhalend, ongrammatikaal en ongepas geformuleer was. Sekere vorms van inkomste soos byvoorbeeld salarisse en rente was ingesluit by die generiese begrip *winste* terwyl laasgenoemde begrip nie tradisioneel hierdie tipe inkomste omvat nie. Hy voer ook aan dat die frase "received by or accrued to or in favour of" omtrent 20 keer in die 1914-Inkomstebelastingwet verskyn, maar dat dit in verskeie vorme aangebied word met verskille in punktuasie, grammatika en die woorde wat gebruik word ("received by" word byvoorbeeld soms deur "derived by") vervang. Hy voer aan dat die wetgewer nie kon bedoel dat elke geval 'n ander betekenis moes hê nie, aangesien daar nie soveel verskillende betekenis aan hierdie bewoording geheg kan word nie. Hy voer dus aan dat die wetgewing dringende kosmetiese veranderinge benodig het.

Hy voer verder aan dat dit waarskynlik veelseggend is dat die wet slegs drie jaar na sy inwerkingtrede gekonsolideer moes word, veral in die lig daarvan gesien dat die

---

<sup>84.</sup> Verwys na Broomberg 1972 SALJ 186 en voetnota 47 op daardie bladsy.

<sup>85.</sup> Broomberg 1972 SALJ 186

<sup>86.</sup> Broomberg 1972 SALJ 187 en voetnota 48 op daardie bladsy.

<sup>87.</sup> Verwys na Broomberg 1972 SALJ 187 en voetnota 49 op daardie bladsy. Broomberg haal daar die volgende gedeelte uit *CIR v Collins* 1923 AD 347 op 350 aan: "We come now to the actual wording of our Income Tax Act 41 of 1917. In section 6 gross income, upon which ultimately the supertax depends, is defined as the total amount received by or accrued to or in favour of any person during the assessable period other than receipts or accruals of a capital nature. There does not seem to be any substantial difference between the English and South African Acts on this point." (onderstreping ingevoeg)

<sup>88.</sup> Broomberg 1972 SALJ 187 tot 188.

veranderinge in die tussentyd redelik beperk was.

Tweedens voer hy aan dat 'n wysiging nodig was, aangesien die hof beslis het dat die ou bewoording die onus op die *fiscus* geplaas het om te bewys dat 'n wins van 'n inkomste-aard was. Deur die uitsluiting van kapitale items uit belasting as 'n uitsondering tot "totale bedrag" te formuleer, kon die oogmerk om die onus na die belastingbetaler te verskuif, bereik word.<sup>89</sup>

Laastens kan daar aangevoer word dat die 1914-Inkomstebelastingwet gebrekkig was in die sin dat *winste* 'n aftrekking van kostes veronderstel, maar dat daardie wet ook 'n algemene aftrekkingsformule gehad het. Streng gesproke maak die wet dus voorsiening vir 'n dubbele aftrekking.<sup>90</sup>

Om dus op te som:

- i) die verskil in die bewoording wat in die heffingsbepalings van die 1914- en 1917-Inkomstebelastingwette gebruik is, dui nie op sigself aan dat 'n verskil in betekenis beoog was nie;
- ii) daar was verskeie redes waarom 'n verandering in bewoording nodig was sonder dat 'n verskil in betekenis bedoel was;
- iii) "the total amount ... other than receipts or accruals of a capital nature" (die omskrywing van bruto inkomste in die 1917-Inkomstebelastingwet) het dieselfde betekenis as die begrip *inkomste*;
- iv) die begrip *inkomste* is sinoniem met *winste en aanwinste* en
- v) die omskrywing van die basis waarop inkomstebelasting deur die 1914-Inkomstebelastingwet gehef was, naamlik *winste en aanwinste*, is dus nie deur die 1917-Inkomstebelastingwet verander nie.

### 4.3 Redes vir nie-aanvaarding

#### 4.3.1 Inleiding

Dit is veilig om op te merk dat die teorie wat deur Broomberg voorgestel is, wat hierbo bespreek word, nie tans in ons inkomstebelastingreg toegepas word nie. Daar sal in hierdie afdeling gepoog word om aan te dui waarom die huidige aanvaarde uitleg van die bruto inkomste-omskrywing soveel van Broomberg se voorgestelde uitleg verskil.

Die skrywer is van mening dat die rede waarskynlik in die volgende twee faktore lê:

- i) Die eerste is dat daar algemeen aanvaar word dat die bruto inkomste-omskrywing nie met winste handel nie, maar eerder met bruto opbrengste.
- ii) Die tweede is die feit dat daar aanvaar word dat die tydstip waarop 'n bruto opbrengs belasbaar is, eerder deur die woorde "ontvang deur of toegeval" bepaal word as deur die frase "met uitsluiting van ontvangste of toevallings van 'n kapitale aard".

In hierdie afdeling sal daar dus eerstens bespreek word of dit toepaslik is dat die bruto

<sup>89</sup>. Broomberg 1972 SALJ 188 en voetnotas 51 en 52.

<sup>90</sup>. Broomberg 1972 SALJ 188 en voetnotas 53 en 54.



inkomste-omskrywing winste of bruto opbrengste behandel en daarna sal bespreek word hoe die tydsberekening van laasgenoemde bedrae bepaal behoort te word.

#### 4.3.2 Bruto opbrengs of bruto wins

In die moderne rekeningkundige konteks verwys *inkomste* beide na bruto ontvangstes en winste.<sup>91</sup> In die Australiese belastingwetgewing word die begrip *inkomste* juis uitgelê om beide bruto opbrengste en netto winste te omvat.<sup>92</sup> Die huidige bruto inkomste-omskrywing is nie deur ons howe uitgelê om winste (netto bedrae) te omvat nie, maar bloot dat dit bruto opbrengste omvat.

Die bewoording van die 1917-Inkomstebelastingwet (wat in wese met die 1962-Inkomstebelastingwet ooreenstem) verwys na 'n bedrag wat *ontvang* is of *toegeval* het. In die gewone omgang word daar gewoonlik nie na 'n ontvangste of 'n toevalling van 'n wins verwys nie. Die aanvaarde begrip is eerder *die verdien van 'n wins*. Die gebruik van die begrippe *ontvang* en *toegeval* is egter toepaslik wanneer na 'n bruto opbrengs verwys word. Die skrywer is van mening dat laasgenoemde waarskynlik die rede is hoekom so geredelik aanvaar word dat die bruto inkomste-omskrywing bloot bruto opbrengste behandel.

Daar word algemeen aanvaar dat die Inkomstebelastingwet soos volg te werk gaan om belasbare inkomste te bepaal:

- i) bruto opbrengste word by bruto inkomste ingesluit en
- ii) onkoste word dan ingevolge die algemene aftrekkingsformule<sup>93</sup> en spesifieke bepalinge afgetrek.

Hierdie benadering ondersteun die *bruto opbrengs* begrip van *inkomste*.

'n Alternatiewe benadering wat voorgehou kan word, is die volgende:

- i) bruto winste (opbrengs minus koste van verkope) word by bruto inkomste ingesluit en
- ii) ander onkoste (nie koste van verkope nie) word ingevolge die algemene aftrekkingsformule<sup>94</sup> en spesifieke bepalinge afgetrek.

Laasgenoemde benadering stem met die rekeningkundige benadering by die verkoop van goedere ooreen waar daar eers 'n handelsrekening opgestel word om die bruto wins te bereken en dan voortgegaan word om verdere onkoste af te trek om die netto wins te bereken. Om hierdie benadering toe te pas, sal die bruto inkomste-omskrywing uitgelê moet word om netto bedrae te kan insluit.

Die skrywer voer aan dat die huidige struktuur van die Inkomstebelastingwet gevolglik nie die toepassing van enige van die kunsmatige of winsteorieë onprakties maak nie. Die

<sup>91</sup> RE 000 paragraaf 74: "Die omskrywing van inkomste omvat sowel inkomste as wins."

<sup>92</sup> Verwys byvoorbeeld Parsons *Income Taxation in Australia* 608: "... tax accounting has come to recognise a basic distinction between accounting for receipts and outgoings and accounting for specific profit or loss." Verwys ook na afdeling 3.5 van hoofstuk 3.

<sup>93</sup> Artikel 11(a) van die Inkomstebelastingwet.

<sup>94</sup> Artikel 11(a) van die Inkomstebelastingwet.

eersgenoemde benadering gebruik die kunsmatige teorie deurdat dit alle invloei wat belasbaar is, en uitvloeie wat aftrekbaar is, afsonderlik omskryf. Die alternatiewe benadering gebruik die winsteorie deurdat dit bruto wins omskryf (wat 'n netto bedrag is) en dan ook verdere aftrekkings toelaat.

In die konteks van 'n inkomstebelasting is dit duidelik dat *inkomste* 'n netto bedrag is. Hierdie tipe belasting word nie gehef op bruto opbrengste nie.<sup>95</sup> Dit is duidelik dat die struktuur van die Inkomstebelastingwet vir laasgenoemde beginsel voorsiening maak deurdat belasbare inkomste 'n netto begrip is, maar die beginpunt, naamlik bruto inkomste, bly volgens die algemeen aanvaarde benadering bruto opbrengste.

Soos reeds hierbo genoem, voer die skrywer aan dat die Inkomstebelastingwet se struktuur egter beide bruto opbrengste en bruto winste sal kan hanteer. Daar is gevolglik waarskynlik geen rede hoekom die bruto inkomste-omskrywing nie ook gebruik kan word om die winsteorie te akkommodeer nie.

### 4.3.3 Tydstip van belasbaarheid

#### 4.3.3.1 Inleiding

Dit word algemeen aanvaar dat die tydstip waarop 'n bedrag belasbaar is, tans in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg deur die frase "totale bedrag ontvang deur of toegeval aan" gereël word. 'n Bedrag sal dus belas word wanneer dit ontvang word of toeval.

In hierdie afdeling word die argument ondersoek dat die tydstip waarop 'n bedrag belasbaar word moontlik deur die frase "die totale bedrag ... met uitsluiting van ontvangste of toevallings van 'n kapitale aard" gereël kan word. Soos in afdeling 4.2 bespreek is, is dit argumenteerbaar dat hierdie frase sinoniem met die begrip *inkomste* is. Die begrip *inkomste* impliseer egter op sigself 'n stadium van belasbaarheid.

Beide bogenoemde frases sal vervolgens afsonderlik bespreek word en 'n gevolgtrekking oor die toepaslike uitleg sal dan gemaak word.

#### 4.3.3.2 Ontvang deur of toegeval aan

Daar is deur ons howe bevind dat dit die bedoeling was dat inkomstebelasting by enige van die ontvangste of toevalling van 'n bedrag gehef kan word.<sup>96</sup> Die nodige implikasie is egter dat dit nie in beide gevalle gehef sal word nie.<sup>97</sup>

<sup>95.</sup> Seligman *The Income Tax* 19: "Income is, of course, to be distinguished from mere receipts of gross revenue. It is more that that which simply comes in from any economic activity. By income is always meant net income, as opposed to gross income."

<sup>96.</sup> Meyerowitz *Income Tax* paragraaf 6.4: "The Act refers to amounts 'received by or accrued to'. It has been held that by using the disjunctive it was intended that tax may be levied on either the receipt or the accrual of an amount."

<sup>97.</sup> Meyerowitz *Income Tax* paragraaf 6.4: "... there is a necessary implication that an amount which has been taxed as an accrual or receipt cannot again be taxed when it is received or accrued."

Ingevolge die uitleg wat die howe aan die bruto inkomste-oms krywing gegee het, word die tydsberekening van die belasbaarheid van 'n bedrag dus deur die woorde "ontvang of toegeval" bepaal.<sup>98</sup> Die bruto inkomste-oms krywing kan gevolglik vir doeleindes van hierdie bespreking in twee dele opgedeel word, naamlik:

- i) die eerste gedeelte wat die vraag vra of daar 'n ontvangste of toevalling was, en wat gevolglik onder andere oor tydsberekening handel, en
- ii) die tweede gedeelte wat die vraag vra of die betrokke bedrag van 'n kapitale of inkomste-aard is en gevolglik oor die belasbaarheid of nie-belasbaarheid van die bedrag handel.

Die tweede gedeelte hierbo handel gevolglik volgens die algemeen aanvaarde uitleg van die bruto inkomste-oms krywing glad nie oor die tydstip waarop 'n bedrag belasbaar sal word nie.

#### **4.3.3.3 Die totale bedrag met uitsluiting van ontvangste of toevallings van 'n kapitale aard**

##### **4.3.3.3.1 Inleiding**

Hierdie afdeling spreek die moontlikheid aan dat die vereiste dat 'n ontvangste en toevalling nie van 'n kapitale aard mag wees nie om as bruto inkomste te kwalifiseer, op sigself die tydsberekening van die belasbaarheid van die betrokke ontvangste en toevalling kan reël.

Daar sal eerstens uitgewys word dat een van die eienskappe van inkomste is dat dit verdien moet wees voordat dit as inkomste sal kwalifiseer.

Ten tweede sal daar dan ondersoek word wat die rol van die frase "die totale bedrag ontvang of toegeval" is, indien dit nie bedoel was om die tydsberekening van die belasbaarheid van 'n bedrag te bepaal nie.

##### **4.3.3.3.2 Inkomste verdien**

Een van die eienskappe van die begrip *inkomste*, soos dit in 'n rekeningkundige konteks verstaan word, is dat dit verdien moet wees voordat dit as inkomste sal kwalifiseer. Daar is dus 'n bepaalde tydstip waarop 'n bedrag as inkomste sal kwalifiseer en dit is daardie stadium waarop dit verdien is.<sup>99</sup> Indien 'n bedrag byvoorbeeld na 'n onderneming vloei, maar dit is nog nie verdien nie, sal dit nie as inkomste erken word nie, maar eerder as 'n las. Die begrip *inkomste* reguleer dus self die tydstip van erkenning daarvan deur middel van die eienskap dat dit verdien moet wees.

---

<sup>98</sup>. Huxam & Haupt *Aantekeninge* 10: "Die derde onderafdeling van die oms krywing van bruto inkomste is die *ontvangs of toevalling* van die bedrag. Anders as die eerste twee kriteria, het dit hoofsaaklik te doen met tyd en bepaal die besondere belastingjaar waarin die bruto inkomste ontstaan."

<sup>99</sup>. Parsons *Income Tax in Australia* 607: "... derivation is itself an aspect of income character. The same observation may be made in another way. Derivation is concerned with the time at which an item is income ... But the time at which an item is to be judged for its income character will affect the judgement that is made."

In afdeling 4.2 is aangedui dat 'n argument uitgemaak kan word dat die bruto inkomste-omskrywing ("die totale bedrag ontvang deur of toegeval aan ... met uitsluiting van ontvangste of toevallings van 'n kapitale aard") niks anders as bloot *inkomste* beteken nie. In die mate wat laasgenoemde argument geldig is, is dit dus moontlik om te argumenteer dat die betrokke bedrag *verdien* sal moet wees voordat dit as *inkomste* sal kwalifiseer. Die verdien van die betrokke bedrag sal dan die tydstip wees waarop die bedrag belasbaar sal word.

Selfs indien die algemeen aanvaarde uitleg van die bruto inkomste-omskrywing gevolg word, kan die vraag steeds ontstaan of 'n bedrag nie *verdien* moet wees om nie van 'n kapitale aard (of dan van 'n inkomste-aard) te wees nie.

Wanneer 'n bedrag ontvang is, moet daar steeds getoets word of die bedrag nie van 'n kapitale aard is nie (en dus van 'n inkomste-aard is). Daar kan dus aangevoer word dat een van die eienskappe wat die bedrag moet hê, sal wees dat dit verdien moet wees. Tot op die stadium wat dit verdien is, sal dit dus nie genoeg wees dat dit bloot ontvang is nie.

Ingevolge die uitleg wat die howe aan die bruto inkomste-omskrywing gegee het, word die tydsberekening van die belasbaarheid van 'n bedrag egter deur die woorde *ontvang of toegeval* bepaal.<sup>100</sup> Die skrywer voer gevolglik aan dat die eienskap dat inkomste verdien moet wees deur die howe verwyder is van die vraag of 'n item van 'n kapitale of inkomste-aard is. Die howe oorweeg dus met ander woorde nie of 'n bedrag verdien is wanneer besluit word of daardie bedrag van 'n kapitale of inkomste-aard is nie. Die gevolgtrekking kan dus gemaak word dat 'n ontvangste of toevalling 'n inkomste-aard kan hê (of dan nie van 'n kapitale aard kan wees nie), maar nie vir rekeningkundige doeleindes as *inkomste* sal kwalifiseer nie, aangesien dit nog nie verdien is nie. 'n Goeie voorbeeld hiervan is vooruitontvange inkomste waar 'n ontvangste beskou word as nie van 'n kapitale aard te wees nie (en gevolglik van 'n inkomste-aard te wees), maar nie vir rekeningkundige doeleindes as inkomste kwalifiseer nie, aangesien dit nog nie verdien is nie.

#### 4.3.3.3 Doel van "die totale bedrag ontvang deur of toegeval aan" in die bruto inkomste-omskrywing

In hoofstuk 1 is die verskillende begrippe van *inkomste*, byvoorbeeld ekonomiese inkomste en rekeningkundige inkomste, bespreek. Ekonomiese inkomste, wat argumenteerbaar die suiwerste omskrywing van inkomste is, is in baie gevalle uiters moeilik om akkuraat te meet en sluit byvoorbeeld ook ongerealiseerde toenames in die waarde van bates in. In die ontwikkeling van die rekeningkundige begrip van *inkomste* is sekere aanpassings aan die ekonomiese begrip van *inkomste* nodig geag om dit meer prakties meetbaar te maak.<sup>101</sup>

<sup>100</sup> Huxam en Haupt *Aantekeninge* 10: "Die derde onderafdeling van die omskrywing van bruto inkomste is die *ontvangs of toevalling* van die bedrag. Anders as die eerste twee kriteria, het dit hoofsaaklik te doen met tyd en bepaal die besondere belastingjaar waarin die bruto inkomste ontstaan."

<sup>101</sup> Spiller *Financial Accounting: Basic Concepts* 151: "An income concept frequently mentioned as an alternative is that of 'economic income,' which is based on expectations concerning future inflows and

Historiese koste-rekeningkunde is dus op transaksies gebaseer, wat beteken dat dit op transaksies staatmaak om die erkenning en meting van bates, laste, inkomste en uitgawes te bepaal.<sup>102</sup>

Dit is dus moontlik dat die wetgewer daarteen besluit het om bloot die begrip *inkomste* in die bruto inkomste-oms krywing te gebruik, aangesien daar byvoorbeeld nie beoog is om *ekonomiese inkomste* te belas nie weens die probleme met die akkurate meetbaarheid daarvan. Dit kan dus wees dat dit gevolglik nodig geag is om 'n meer gedetailleerde beskrywing van *inkomste* te gebruik. Die begrippe *ontvang* en *toegeval* is begrippe wat in die vasstelling van rekeningkundige inkomste 'n bepaalde rol speel.<sup>103</sup> Deur die gebruik van hierdie begrippe is dus aangedui watter transaksies of gebeure nodig is voordat 'n bedrag belas sal word. Dit is dus moontlik om te argumenteer dat die begrippe *ontvangste* en *toevallings* in die bruto inkomste-oms krywing ingesluit is om die tipe transaksies wat aanleiding gee tot bruto inkomste te omskryf, eerder as om die tydstip waarop 'n bedrag as bruto inkomste sal kwalifiseer, te bepaal. Die frase "ontvang deur of toegeval aan" stel dus slegs 'n vereiste waaraan 'n bedrag onder andere moet voldoen om as bruto inkomste te kan kwalifiseer. Broomberg voer dan ook aan dat die woorde "ontvang deur of toegeval aan" nie bedoel was om aan te dui wanneer inkomste erken moes word nie, maar eerder om die maniere aan te dui waarop inkomste kan ontstaan. Hy voer aan dat dit algemeen bekend was dat inkomste slegs op een tydstip verdien word en dat dit gevolglik nie nodig was om enige bewoording in te voeg om tydsberekening te reël nie.<sup>104</sup>

'n Ander doel van die invoeging van die frase "die totale bedrag ontvang deur of toegeval" kan moontlik wees dat die wetgewer uitvoering wou gee aan die geldende rekeningkundige praktyk op daardie stadium dat sekere belastingpligtiges hulle transaksies op 'n

---

outflows of resources. Conventional accounting rejects concepts of economic income as being too uncertain and subjective..."

<sup>102</sup>. Everingham en Watson *Generally Accepted Accounting Practice* 4:1: "Historic cost accounting is transaction based, which means that it relies on transactions to determine the recognition and measurement of assets, liabilities, revenue and expenses."

<sup>103</sup>. Verwys byvoorbeeld na Everingham en Watson *Generally Accepted Accounting Practice* 4:1 waar die toevallingsbasis van rekeningkunde bespreek word: "Revenue therefore cannot be recognised unless cash is received ... or it is probable that there will be an inflow of economic benefits from the receivable. In other words, revenue should not be recognised unless it is probable at the transaction date that consideration will be received either now or in the future." (die skrywer se eie onderstreping) Dit is dus duidelik dat 'n bedrag of ontvang moet wees (ontvangste) of dat dit waarskynlik moet wees dat 'n bedrag in die toekoms ontvang sal word (toevalling) voordat inkomste erken word.

<sup>104</sup>. Broomberg 1972 *SALJ* 185: "It is respectfully submitted that the words 'received' and 'accrued' as they appeared in the early statutes bore no temporal connotation at all. They were not intended to designate *when* income was to be recognized. What they were intended to denote was the mode or manner in which income might arise. In particular, income is 'received' when it comes directly into the taxpayer's hands. Income 'accrues' when it is derived indirectly, for example income earned by his wife is deemed to have 'accrued' to a taxpayer, and so too is income which has been capitalized. In this way the use of the words 'received' and 'accrued' was intended to bring into the tax net both direct and indirect profits, it being known and understood that income comes in only once, so that there was no need, indeed, to stipulate any timing mechanism."

ontvangstebasis verantwoord het terwyl ander belastingpligtiges van die toevallingsbasis gebruik gemaak het. Die frase kan dan uitgelê word dat *die totale bedrag ontvang* ingesluit sal word in die gevalle waar die ontvangstebasis toepaslik is, en *die totale bedrag toegeval* in dié gevalle waar die toevallingsbasis toepaslik is. In die Australiese inkomstebelastingreg, waar *inkomste* die basis van belasbare inkomste vorm, word die beginsel steeds erken dat die ontvangstebasis in bepaalde omstandighede die meer korrekte basis is vir die bepaling van inkomste en dat die toevallingsbasis in ander gevalle 'n meer korrekte weergawe van inkomste gee.<sup>105</sup>

#### 4.3.3.4 Die toepaslike uitleg

##### 4.3.3.4.1 Inleiding

Die skrywer is van mening dat die uitleg wat deur ons howe gegee is, dat die begrip *ontvang of toegeval* die tydstop van belasbaarheid bepaal, ontstaan het as gevolg van 'n letterlike benadering tot die uitleg van die betrokke bepaling en ook weens die feit dat die begrip *ontvang deur of toegeval aan* moontlik nie in die konteks van die volle omskrywing van die bruto inkomste-omskrywing uitgelê is nie.<sup>106</sup> Die woorde is bloot op hulle eie beoordeel.

In *CIR v Delfos*<sup>107</sup> het hoofregter Wessels byvoorbeeld die tydsberekening van 'n belasbare bedrag beslis deur bloot na die frase "die totale bedrag ontvang deur of toegeval aan" te verwys en is daar geensins oorweeg of die frase "met uitsluiting van ontvangste en toevallings van 'n kapitale aard" eersgenoemde frase op enige manier kwalifiseer of beïnvloed nie.

'n Probleem wat ontstaan uit die uitleg dat 'n bedrag belasbaar word op die tydstop wat dit ontvang word of wanneer dit toeval, is dat die meeste bedrae beide deur die belastingpligtige ontvang word en aan hom toeval. In hierdie gevalle is die Inkomstebelastingwet dus nie duidelik wanneer die betrokke bedrag by bruto inkomste ingesluit moet word nie en kan dit selfs gelees word dat die bedrag by beide die ontvangs en toevalling daarvan by belasbare inkomste ingesluit moet word.<sup>108</sup>

Hierdie potensiele probleem is deur ons howe opgelos deur te bevind dat dieselfde bedrag bloot net nie twee keer by belasbare inkomste ingesluit moet word nie weens die

---

<sup>105.</sup> Verwys na afdeling 3.3.3 van hoofstuk 3.

<sup>106.</sup> Kellaway *Principles* 49: "In the interpretation of statutes the 'literal' meaning is the meaning which results from giving to each word an ordinary meaning '... without much reference to the context and applying the provisions to a particular situation without any regard to its object.'"

<sup>107.</sup> *CIR v Delfos* 6 SATC 92, 1933 AD 242

<sup>108.</sup> Ar Stratford in *CIR v Delfos* 6 SATC 92 op 109 (afwykende uitspraak): "It is said that this disjunction of terms (received or accrued) means that the Legislature has spread two nets, the one to catch all receipts pure and simple regardless of their accrual and the other to catch all accruals regardless of date of their payment (or receipt). ... Now this view straightaway means an intention on the part of the lawgiver to tax an accrual in one year and to tax the same sum in a following year when received – double taxation. On the blind adoption of the literal words used there is no escape from this consequence."

"noodsaaklike implikasie" dat dubbelbelasting nie beoog word nie.<sup>109</sup>

'n Alternatiewe uitleg wat dan aan die hand gedoen word, is dat die begrip *ontvang* beperk moet word tot ontvangste wat werklik inkomste in die betrokke jaar uitmaak en gevolglik in die betrokke jaar toegeval het.<sup>110</sup> Dat 'n bedrag ontvang moet wees of moes toegeval het, is slegs een vereiste wat gekwalifiseer word deur die vereiste dat die bedrag ook van 'n inkomste-aard moet wees en gevolglik verdien moet wees.

Die argumente vir die twee gestelde teorieë sal in die opvolgende afdelings afsonderlik bespreek word en 'n gevolgtrekking sal dan oor die toepaslike uitleg gemaak word.

#### 4.3.3.4.2 Argumente vir die bepaling van die tydstip van belasbaarheid deur "ontvang of toegeval"

Daar is bevind dat daar in die geval van die uitleg van 'n bepaling wat die grondslag van die inkomstebelastingwet vorm, slegs in uitsonderlike gevalle van die duidelik uitgedrukte betekenis van woorde afgewyk kan word.<sup>111</sup> Die toepaslike uitleg moet gevolglik wees dat

<sup>109.</sup> Ar De Villiers in *CIR v Delfos* 6 SATC 92 op112: "This follows from the wording of sec 7(1), which defines gross income on two bases, viz., (1) receipts, and (2) accruals. These bases are in my opinion independent of each other; that is to say, the Commissioner can claim to regard as gross income all amounts actually received during a tax year, whenever they may have originally accrued, and also all amounts accruing during a tax-year. There is, however, a "necessary implication" that the same amount shall not be taxed twice in the hands of the same taxpayer, as has been held in English cases decided under statutes which, according to the plain meaning of their language, imposed such a double taxation (*Bradbury case*, 1923, A.C. 760; *Gilbertson case*, 7 Q.B.D. 670)."

<sup>110.</sup> Ar Stratford in *CIR v Delfos* 6 SATC 92 op108 tot 109 (afwykende uitspraak): "My view is that receipts must, on a proper reading of the Act as a whole and regarding its manifest object, be limited to receipts which are truly and properly income for the tax-year, and, therefore, have accrued in that year." Stratford ondersteun hierdie beslissing op 110 as volg: "That the words are capable of the construction I give them, I cannot doubt. Bearing in mind the paramount idea which runs through the Act that it is only a man's income for the year which it is designed to tax, and looking then at the words of the definition one sees first that the word 'received' is capable of the qualified meaning and that the qualification is fortified by the addition of the words 'or accrued' which show the Legislature attached so cardinal in importance to 'accrual' that it expressly brings back into the year receipts of a future year, because of their accrual in the year of tax." (onderstreping ingevoeg) Dit is na die skrywer se mening nie duidelik na watter gedeelte van die bruto inkomste-oms krywing ar Stratford verwys het met die woorde "and then looking at the words of the definition" nie. Dit kan bloot verwys na die woorde "ontvang of toegeval" of na die woorde van die bruto inkomste-oms krywing in die geheel. Dit word aangevoer dat hy laasgenoemde bedoel het, aangesien dit moeilik is om anders te sien hoe hy 'n gevolgtrekking kan maak dat 'n gekwalifiseerde betekenis van "ontvangste" moontlik is deur bloot na die frase "ontvang of toegeval" te verwys. Alhoewel nie pertinent so gestel nie, wil dit dus voorkom asof ar Stratford moontlik die stelling maak dat "bedrag ontvang" in die konteks van "uitgesluit ontvangste van 'n kapitale aard" 'n gekwalifiseerde betekenis kan hê.

<sup>111.</sup> Hr Wessels in *CIR v Delfos* 6 SATC 92 op 102: "When, however, we are dealing with a definition which is the very basis of the Act, it can only be in very exceptional circumstances that we can modify the plainly-expressed meaning of the words. In cases other than the basis definition of gross income the difficulty is not so great, but to modify the plain words of the Legislature in a crucial definition such as the one we are dealing with is to strike at the very heart of the statute. We are dealing with the most important definition in the whole statute, and it would indeed be bold to say that the Legislature did not mean by it exactly what it said,

die belastingpligtige alle bedrae moet insluit wat hy gedurende 'n betrokke jaar ontvang het, sowel as alle bedrae wat aan hom toegeval het.<sup>112</sup> Daar is dan ook bevind dat die Inkomstebelastingwet by laasgenoemde uitleg impliseer dat dieselfde bedrag nie twee keer belas sal word nie.<sup>113</sup>

#### 4.3.3.4.3 Argumente vir die bepaling van die tydstip van belasbaarheid deur na "verdien van inkomste" te verwys

Die uitleg soos hierbo bespreek, is gekritiseer dat dit afwyk van die fundamentele beginsel van 'n inkomstebelasting, naamlik om 'n belastingpligtige se ware inkomste vir die betrokke jaar van aanslag te belas.<sup>114</sup> Daar is ook aangevoer dat daar alternatiewe maniere is waarop 'n betrokke bepaling uitgelê kan word, daardie uitleg gevolg moet word wat nie 'n "noodsaaklike implikasie" moet inlees nie.<sup>115</sup> Hoofregter Wessels het, soos hierbo bespreek is, bevind dat daar nie van die gewone betekenis van die woorde afgewyk moet word nie en het gevolglik bevind dat die belastingpligtige alle bedrae moet insluit wat hy gedurende 'n betrokke jaar ontvang het, sowel as alle bedrae wat aan hom toegeval het. Om egter dan te bevind dat daar die nodige implikasie is dat 'n bedrag nie twee keer belas moet word nie, is dan lynreg teen sy bevinding dat die gewone betekenis van die bewoording moet geld.

Verdere kritiek wat na die mening van die skrywer teen die beslissing van hoofregter

---

especially when we remember that the system of taxation in our law differs much from that of other taxing Acts. The whole structure of the Act is based on this definition, and we have no right to say that the Legislature did not intend to throw its net out as widely as the definition states. It was for the Legislature to say how it wished to determine the taxable income of the citizen, and we cannot say that where in a definition it said "received by," it did not mean to include everything that the taxpayer received in the year of assessment (not being something "of a capital nature") nor can we say that when the Legislature said disjunctively "received by or accrued to," it meant "received by and accrued to."

<sup>112</sup>. Uitspraak van hr Wessels in *Delfos 6 SATC 92* op 102 en bevestig deur r De Villiers in *Marais v CIR 12 SATC 190* op 194: "The CHIEF JUSTICE held that the proper interpretation of the section was that the taxpayer had to return everything received by him in the year of assessment, as well as everything that had accrued to him in that year."

<sup>113</sup>. Ar De Villiers in *CIR v Delfos 6 SATC 92* op 112 en bevestig deur r De Villiers in *Marais v CIR 12 SATC 190* op 194 tot 195: "This follows from the wording of sec 7(1), which defines gross income on two bases, viz., (1) receipts, and (2) accruals. These bases are in my opinion independent of each other; that is to say, the Commissioner can claim to regard as gross income all amounts actually received during a tax year, whenever they may have originally accrued, and also all amounts accruing during a tax-year. There is, however, a "necessary implication" that the same amount shall not be taxed twice in the hands of the same taxpayer, as has been held in English cases decided under statutes which, according to the plain meaning of their language, imposed such a double taxation (*Bradbury case*, 1923, A.C. 760; *Gilbertson case*, 7 Q.B.D. 670)."

<sup>114</sup>. Ar Stratford in *CIR v Delfos 6 SATC 92* op 109 (afwykende uitspraak): "... but the point of my example is to show that if we take the literal words, we depart from the fundamental idea of an income tax Act, which is to tax a man's true income for the year in question."

<sup>115</sup>. Ar Stratford in *CIR v Delfos 6 SATC 92* op 109 (afwykende uitspraak): "The suggested answer that we must read in an implication against double taxation, is no answer, for it amounts to saying that the Act does not mean literally what it says. ... but it is legitimate when construing the Act to look at alternative consequences and to adopt that construction which avoids a result conflicting with a principle of the common law."



Wessels en appèlregter De Villiers in *CIR v Delfos*<sup>116</sup> ingebring kan word, is dat hulle nie die doel van die betrokke bepaling ondersoek het om die beslissing te maak nie. Daar is bloot na die letterlike betekenis van die betrokke bewoording gekyk. Soos later in hierdie hoofstuk bespreek sal word, is die letterlike benadering tot die uitleg van wette nie meer die algemeen aanvaarde teorie van wetsuitleg nie.<sup>117</sup> In die formulering van die afwykende uitspraak het appèlregter Stratford daarenteen wel na die doel van die wetgewing verwys.

'n Uitleg dat die begrip *ontvang* beperk moet word tot ontvangste wat werklik inkomste in die betrokke jaar uitmaak en gevolglik in die betrokke jaar toegeval het, is dus aangevoer.<sup>118</sup>

Die skrywer voer verder aan, in ondersteuning vir laasgenoemde uitleg, dat daar in hoofregter Wessels se uitspraak ook geensins aan die frase "met uitsluiting van ontvangste en toevallings van 'n kapitale aard" aandag geskenk is, wat die frase "die totale bedrag ontvang deur of toegeval aan" kwalifiseer nie. Die konteks is dus geïgnoreer.

Die skrywer is van mening dat daar geen rede uit die ontleding van die frase "... 'n bedrag ontvang of toegeval met uitsluiting van ontvangste of toevallings van 'n kapitale aard ..." spreek wat dit voor die hand liggend maak dat die tydstip van die belasbaarheid van 'n bedrag eerder deur die stadium waarop 'n bedrag ontvang of toegeval het, bepaal moet word as deur die stadium waarop daardie bedrag van 'n inkomste-aard geword het nie. 'n Bedrag moet aan beide die gestelde vereistes, naamlik dat dit ontvang moes wees of toegeval het en nie van 'n kapitale aard moet wees nie, voldoen. Dit is dus duidelik dat die tweede gedeelte van die omskrywing wel die eerste gedeelte daarvan kwalifiseer. Slegs ontvangste wat dus nie van 'n kapitale aard is nie (en gevolglik van 'n inkomste-aard is), sal bruto inkomste uitmaak. Die tydstip waarop 'n bedrag dus bruto inkomste sal uitmaak, is die stadium waarop die bedrag aan beide die gestelde vereistes voldoen.

Indien vir 'n oomblik aanvaar word dat die frase "van 'n inkomste-aard" (of dan "nie van 'n kapitale aard nie") dieselfde betekenis as die begrip *inkomste* het, is dit moeilik om te argumenteer dat daar 'n rede is waarom die eienskap van inkomste, *dat dit verdien moet wees*, geïgnoreer moet word wanneer bepaal word of 'n ontvangste inderdaad *inkomste* is en gevolglik *bruto inkomste* (soos omskryf) uitmaak.

Soos reeds genoem, lê die howe die frase "met uitsluiting van ontvangste en toevallings van 'n kapitale aard" sonder verwysing na die *verdien*-beginsel uit. 'n Moontlike verklaring hiervoor sou wees dat die frase "van 'n inkomste-aard" (en dan ook "nie van 'n kapitale aard") 'n ander betekenis as *inkomste* het. Die frase "van 'n inkomste-aard" kan dan byvoorbeeld alle eienskappe van *inkomste* insluit met die uitsondering van die eienskap dat dit verdien moet wees. Soos reeds genoem, is daar bevind dat daar geen halfweghuis

---

<sup>116.</sup> *CIR v Delfos* 6 SATC 92

<sup>117.</sup> Verwys na afdeling 5.2.5 van hierdie hoofstuk.

<sup>118.</sup> Ar Stratford in *CIR v Delfos* 6 SATC 92 op108 tot 109 (afwykende uitspraak): "My view is that receipts must, on a proper reading of the Act as a whole and regarding its manifest object, be limited to receipts which are truly and properly income for the tax-year, and, therefore, have accrued in that year."

tussen kapitaal en inkomste is nie.<sup>119</sup> Die begrippe *inkomste* en *kapitaal* is dus antities. 'n Vraag wat gevolglik met laasgenoemde verband hou, is of die frase "ontvangste en toevallings van 'n kapitale aard" iets anders as bloot *kapitaal* beteken. Dit wil voorkom asof Broomberg die begrippe as sinonieme gebruik wanneer hy aanvoer dat die belastingbasis alle bedrae anders as *kapitaal* is wanneer hy na die bruto inkomste-omskrywing verwys wat omskryf is as "die totale bedrag ...met uitsluiting van ontvangstes en toevallings van 'n kapitale aard...".<sup>120</sup> In verskeie hofuitsprake word daar ook gereeld na die begrip "kapitaal" verwys wanneer "van 'n kapitale aard" toepaslik was.<sup>121</sup>

Gewoonlik word die begrip *aard* gebruik om aan te dui dat iets dieselfde kenmerke as iets anders het. Dit word omskryf as "kenmerkend wees van" en "ooreenkom met".<sup>122</sup> Wanneer daar dus verwys word na ontvangste of toevallings van 'n kapitale aard, kan dit dus gestel word dat die betrokke ontvangste of toevalling die aard van *kapitaal* het. Dit stem in wese ooreen met *kapitaal*. Argumenteerbaar is daar gevolglik nie 'n verskil tussen 'n bedrag wat 'n kapitale aard het en 'n bedrag wat *kapitaal* is nie. "'n Bedrag van 'n kapitale aard" is dus *kapitaal*. Indien aanvaar word dat "'n bedrag van 'n kapitale aard" 'n nouer betekenis as "kapitaal" het, aangesien dit slegs sekere eienskappe van kapitaal het, sal sekere bedrae belas word wat inderdaad kapitaal is. Na die skrywer se mening is dit onwaarskynlik dat dit die bedoeling van die wetgewer was om bedrae wat sekere van die eienskappe van kapitaal het van inkomstebelasting uit te sluit, maar ander wat al die eienskappe van kapitaal het by inkomstebelasting in te sluit.

'n Teenargument is egter dat die wetgewer bloot die begrip *kapitaal* kon gebruik eerder as "van 'n kapitale aard" indien hy nie 'n gewysigde betekenis daaraan wou heg nie.

Indien daar wel 'n verskil is, is die vraag wat hierdie verskil is. Is daar sekere eienskappe van kapitaal wat 'n bedrag nie hoef te hê om nog steeds van 'n kapitale aard te wees nie? Die skrywer is van mening dat daar geen aanduiding uit die bruto inkomste-omskrywing is dat daar 'n spesifieke eienskap van kapitaal is wat vir doeleindes van die bruto inkomste-omskrywing geïgnoreer kan word nie. Inteendeel, dit is 'n aanvaarde beginsel van uitleg om aan woorde hulle gewone betekenis te gee en ook om kommersiële begrippe volgens hulle gewone kommersiële betekenis uit te lê.<sup>123</sup>

In die lig van die onsekerheid rakende die betekenis van die frase "die totale bedrag ontvang deur of toegeval aan", wil die skrywer aanvoer dat dit toepaslik is om die doel van die

---

<sup>119</sup>. *Lace Proprietary Mines Ltd v CIR* 9 SATC 349 op 358. *Pyott Ltd v CIR* 13 SATC 121 op 126: "... I do not understand how this £9 000 could be ... 'non-capital' and yet 'not income'. This is a half-way house of which I have no knowledge."

<sup>120</sup>. Broomberg 1972 SALJ 186: "It follows that the 1917 Act postulates the tax base as comprising all amounts other than 'capital', it is defining the base as 'income', no more and no less." Vroeër op dieselfde bladsy is die bruto inkomste-omskrywing as volg weergegee: "... the total amount received by or accrued to or in favour of any person other than receipts or accruals of a capital nature ...".

<sup>121</sup>. Verwys byvoorbeeld na *CIR v Booyens Estate Ltd* 32 SATC 10 op 32 en *CIR v Stott* 3 SATC 253 op 262.

<sup>122</sup>. VAT

<sup>123</sup>. Verwys na die bespreking in afdeling 3.6 van hierdie hoofstuk.

bepaling te ondersoek.<sup>124</sup> Die bruto inkomste-omskrywing vorm die basis van die heffing van inkomstebelasting in Suid-Afrika. Die skrywer voer aan dat daar gevolglik 'n redelike verwagting is dat die bepaling sal poog om inkomste te benader.<sup>125</sup> Dit is ook deur sekere hofuitsprake bevestig.<sup>126</sup> Broomberg voer dan ook aan dat dit so 'n gevestigde beginsel is dat inkomste slegs op een tydstip verdien word, dat dit nie die bedoeling kon wees dat die tydstip vir die belas van inkomste deur die woorde *ontvang of toegeval* eerder as deur die eienskap van *inkomste* dat dit verdien moet wees, gereël moet word nie.<sup>127</sup> Alhoewel hy nie die doel van die bepaling spesifiek omskryf nie, kom appèlregter Stratford tot die gevolgtrekking dat die betekenis van *ontvangste* beperk moet word tot *ontvangste wat werklik inkomste uitmaak*, nadat hy dit stel dat hy die doel van die bepaling in ag geneem het.<sup>128</sup>

Na die skrywer se mening is 'n sinvolle uitleg dus dat die begrip *ontvang of toegeval* bloot die maniere aandui waarop invloed na 'n belastingpligtige plaasvind. Die tydstip van belasbaarheid word dus beïnvloed deur die feit dat die betrokke bedrag inkomste moet uitmaak (of dan nie van 'n kapitale aard moet wees nie) en as sodanig *verdien* moet wees. Die tydstip waarop 'n bedrag dus belasbaar word, is wanneer aan al die vereistes van die bruto inkomste-omskrywing voldoen is wat insluit dat 'n bedrag ontvang moet word of moet toeval en dat die betrokke bedrag *verdien* is.

#### 4.3.3.5 Gevolgtrekking

Daar bestaan na die skrywer se mening sterk argumente dat die bruto inkomste-omskrywing *inkomste* as sodanig belas. Meer spesifiek volg die argument dat dit poog om rekeningkundige inkomste te belas deurdat dit die begrippe *ontvang* en *toegeval* gebruik om die bedrae te omskryf wat aan belasting onderhewig is (ongerealiseerde waardetoenames van bates word dus byvoorbeeld nie belas nie). Indien hierdie argument aanvaar word, sal rekeningkundige beginsels 'n baie groter rol in die uitleg van die bruto inkomste-omskrywing speel as wat tot op hede die geval was.

Laasgenoemde sal die geval wees selfs al word die huidige stand van sake aanvaar dat die bruto inkomste-omskrywing slegs bruto opbrengste insluit. *Inkomste* omvat egter beide bruto opbrengste as netto winste en dit sal dan ook argumenteerbaar wees dat die bruto inkomste-

<sup>124</sup>. Verwys na die bespreking in afdeling 6.3.1 van hierdie hoofstuk.

<sup>125</sup>. Verwys na die bespreking in afdeling 6.3.4 van hierdie hoofstuk.

<sup>126</sup>. Verwys na die bespreking in afdeling 3.3 van hierdie hoofstuk.

<sup>127</sup>. Broomberg 1972 SALJ 185: "...the words 'received' and 'accrued' as they appeared in the early statutes bore no temporal connotation at all ... it being known and understood that income comes in only once, so that there was no need, indeed, to stipulate any timing mechanism."

<sup>128</sup>. Ar Stratford in *CIR v Delfos* 6 SATC 92 op108 tot 109 (afwykende uitspraak): "My view is that receipts must, on a proper reading of the Act as a whole and regarding its manifest object, be limited to receipts which are truly and properly income for the tax-year, and, therefore, have accrued in that year." Hy verwys ook twee keer in sy uitspraak, op 109 en 110, dat dit 'n fundamentele beginsel is dat 'n inkomstebelastingwet 'n belastingpligtige se ware inkomste wil belas.

omskrywing ook winste insluit.

Dit is egter duidelik dat bogenoemde uitleg nie algemeen deur ons howe aanvaar is nie.

#### 4.4 Praktiese toepassing

Broomberg voer aan dat ons howe veral by verkoopstransaksies die winsbenadering toegepas het.<sup>129</sup> Hy verwys na 'n aantal voorbeelde om aan te dui dat die howe soms van die beginsels van die kunsmatige teorie afwyk en die winsbenadering toepas om die belasbare bedrag by verkoopstransaksies te bepaal.<sup>130</sup>

Hy voer aan dat die hof in *CIR v Strathmore Exploration and Management Ltd*<sup>131</sup> beslis het dat die belasbare bedrag vir die verkoop van 'n eiendom wat geërf is, die verskil tussen die opbrengs en die waarde van die erflating op die datum van die verkryging daarvan is.<sup>132</sup> Broomberg voer aan dat die belastingpligtige nie vir 'n aftrekking behoort te kwalifiseer nie, aangesien daar geen onkoste was wat werklik aangegaan is nie.<sup>133</sup>

In *Land Dealing Co v COT*<sup>134</sup> het 'n belastingpligtige weer 'n eiendom verkry wat op daardie stadium 'n kapitale bate was. Jare later is die eiendom verkoop nadat die belastingpligtige 'n verandering in bedoeling met die eiendom gehad het. Die koste van die eiendom is deur die hof as 'n aftrekking teen die opbrengs met die verkoop toegelaat. Broomberg voer aan dat geen aftrekking toegelaat behoort te word nie, aangesien die onkoste van 'n kapitale aard was.<sup>135</sup>

Laastens verwys hy ook na *CIR v Niko*<sup>136</sup> waar die appèlhof toestemming verleen het vir die

<sup>129.</sup> Broomberg 1972 SALJ 182: "In short, at least when it comes to the tax treatment of sales, these so-called fundamental rules of the artificial theory are disregarded. Instead, the precepts of the arch rival theory are applied. The basis of the tax is taken by our courts to be 'the profits or gains', which are 'ascertained as nearly as it can be done'."

<sup>130.</sup> Broomberg 1972 SALJ 181: "The two bed-rock principles of the artificial theory are, first, that no outgoing may be deducted unless the deduction is specifically allowed in terms of the Act, and, secondly, that there must be actual income, a realized amount. The Act does not tax notional income. It is particularly in relation to deductions that the courts have expounded a number of mandatory rules, which determine whether or not a specific outgoing ranks for deduction."

<sup>131.</sup> *CIR v Strathmore Exploration and Management Ltd* 20 SATC 375, 1956 (1) SA 591 (AD)

<sup>132.</sup> Broomberg 1972 SALJ 181: "In *CIR v Strathmore Exploration and Management Ltd* the Appellate Division determined the tax liability of a company which had disposed of property it had acquired by way of inheritance. The court, in ruling that the company was liable for tax fixed the basis of taxation as the gross selling price less the value of the property at the date of inheritance (as appraised for estate duty purposes)."

<sup>133.</sup> Broomberg 1972 SALJ 181: "But in what way can it be said that this value represented an outlay? Where was there an expenditure or loss actually incurred?"

<sup>134.</sup> *Land Dealing Co v COT* 22 SATC 310, 1959 (3) SA 485 (SR)

<sup>135.</sup> Broomberg 1972 SALJ 182: "No deduction is permissible in respect of a capital outlay: The purchase price of property acquired for the purpose of housing the taxpayer's factory is typically expenditure of a capital nature. Yet the court allowed the deduction of this expenditure when the property was sold years later in a transaction held to be exigible as a result of an intervening change of intention."

<sup>136.</sup> *CIR v Niko* 11 SATC 124, 1940 AD 416

gebruik van die standaardvorm van die handelsrekening vir die vasstelling van die *bruto inkomste* van 'n handelaar in die vasstelling van *belasbare inkomste*. Hy voer aan dat die handelsvoorraadbepalings nie enige aftrekking magtig nie en bloot 'n waardasiebepaling is.<sup>137</sup>

Broomberg voer aan dat hierdie sake nie uitsonderings is nie en uit 'n klomp soortgelyke beslissings gekies is. Sy gevolgtrekking is dus dat, ten minste by die belastinghantering van verkope, die howe die fundamentele reëls van die kunsmatige teorie ignoreer en die winsteorie toepas. Die howe bepaal dus die winste en aanwinste van die belastingpligtige so akkuraat as moontlik.<sup>138</sup> Die howe het dit egter nêrens pertinent gestel dat die winsbenadering gevolg word nie.

#### 4.5 Gevolgtrekking

Die skrywer is van mening dat die alternatiewe uitleg van die bruto inkomste-oms krywing, soos in hierdie afdeling voorgehou is, 'n sinvolle uitleg is wat in lyn is met die breë idee van 'n inkomstebelasting om die *inkomste* van belastingpligtiges te belas. Rekeningkundige beginsels sal ook 'n baie belangriker rol te speel hê in die vasstelling van *belasbare inkomste* indien die alternatiewe uitleg aanvaar word, aangesien rekeningkunde 'n vakgebied is wat onder andere met die vasstelling van *inkomste* gemoeid is.

Die alternatiewe uitleg sal 'n belangrike stap wees in die rigting dat Inkomstebelasting inderdaad op breë beginsels gebaseer is eerder as op die suiwer semantiese ontleding van woorde wat in baie gevalle nie 'n logiese en aanvaarbare resultaat lewer nie.

Die skrywer voer dus aan dat die alternatiewe uitleg in gevalle waar daar onsekerheid oor die uitleg van die bruto inkomste-oms krywing bestaan, 'n sinvolle resultaat sal lewer.

In die volgende afdeling gaan die beginsels van die uitleg van wette ondersoek word om te bepaal in watter mate dit ruimte laat vir 'n verwysing na rekeningkundige beginsels in die uitleg van die bepalings van die Inkomstebelastingwet.

---

<sup>137</sup>. Broomberg 1972 SALJ 182: "It remains only to recount that in *CIR v Niko* the Appellate Division granted judicial approval to the use of the standard form of trading account for the purpose of determining the 'gross profit' of a trader as a step in the ascertainment of his 'taxable income'. Implied statutory recognition of, but not permission for, this procedure is to be found in s 22 of the Income Tax Act. Depending upon which way one analyses it, a trading account either condemns to tax a notional receipt (the statutorily determined value of unrealized stock) or it permits the deduction of a notional amount (the cost of sales). Either way the inviolable rules of the artificial theory are violated."

<sup>138</sup>. Broomberg 1972 SALJ 182-183: "The cases mentioned here are not aberrations. They have been selected from a mass of like decisions and they are all leading cases, familiar and accepted. In short, at least when it comes to the tax treatment of sales, these so-called fundamental rules of the artificial theory are disregarded. Instead, the precepts of the arch rival theory are applied. The basis of the tax is taken by our courts to be 'profits or gains', which are 'ascertained as nearly as it can be done'. It would seem that in every case of a sale, bar one, the courts have uniformly taken this 'profit' approach rather than follow the artificial statutory basis, though without overt recognition of the underlying theory."

## 5 UITLEG VAN WETTE

### 5.1 Inleiding

Om in 'n posisie wees te om te kan oorweeg of rekeningkundige beginsels 'n rol in die uitleg van die Inkomstebelastingwet te vervul het, en ook om te kan vasstel wat hierdie rol moontlik kan wees, is dit nodig om kortliks die algemene beginsels van wetsuitleg te oorweeg.

Die onderwerp van wetsuitleg is op sigself 'n uiters komplekse area van die reg waar verskeie teorieë aan die hand gedoen word en wat deur botsende uitsprake van regters gekenmerk word.<sup>139</sup> As sodanig is hierdie afdeling nie bedoel om 'n volledige uiteensetting van die uitleg van belastingwette te verskaf nie, maar eerder om ondersoek in te stel of die basiese reëls van wetsuitleg vir 'n verwysing na rekeningkundige beginsels by die uitleg van die Inkomstebelastingwet voorsiening maak.

Wetsuitleg is die proses om die gedagte- of wilsinhoud van die wetgewer vas te stel.<sup>140</sup> Dit word ook *die juridiese verstaan van wetgewing* genoem en word omskryf as die verskillende reëls en beginsels wat gebruik word om die mees korrekte betekenis van wetgewing vas te stel en op 'n praktiese situasie toe te pas.<sup>141</sup>

In die proses van wetsuitleg is die wetsuitlegger natuurlik in die eerste plek aangewese op die woorde wat die wetgewer gebruik het om sy gedagte- of wilsinhoud te openbaar.<sup>142</sup> Woorde is egter dikwels 'n onvolmaakte middel om die werklike wil of gedagte van die wetgewer uit te druk. Al is die woorde van 'n wet ook heeltemal duidelik, is dit gewoonlik nie moontlik om vir al die omstandighede wat kan voorkom, voorsiening te maak nie. Wanneer woorde gevolglik in omstandighede wat moontlik nie voorsien is nie, onduidelik word, is dit die taak van die uitlegger om uit die woorde van die betrokke wetgewing die wil of gedagte te haal wat die wetgewer wou uitspreek. Die uitlegger kom dan slegs tot 'n korrekte uitleg van die betrokke bepaling as hy aan die woorde van die wetgewing dieselfde betekenis heg as wat die wetgewer deur die gebruik daarvan wou oordra.<sup>143</sup>

<sup>139.</sup> Kellaway *Principles* 4: "Various systems and theories of interpreting statutes have resulted, to some extent, in throwing the principles of statutory interpretation into confusing disarray. Often this is compounded by the conflicting *dicta* of judges."

<sup>140.</sup> Steyn *Uitleg* 1: "... wat is wetsuitleg? ... Dit is om die wils- of gedagte-inhoud van die wetgewer vas te stel."

<sup>141.</sup> Botha *Wetsuitleg* 2: "Wetsuitleg, of dalk meer korrek, die 'juridiese' verstaan van regstekste (wetgewing), is die verskillende reëls en beginsels wat gebruik word om die mees korrekte betekenis van wetgewing vas te stel en op 'n praktiese situasie toe te pas."

<sup>142.</sup> Steyn *Uitleg* 1: "Dit is om die wils- of gedagte-inhoud van die wetgewer vas te stel. Om dit te doen, is die uitlegger natuurlik in die eerste plek aangewese op die woorde wat die wetgewer gebruik het om daardie wils- of gedagte-inhoud te openbaar."

<sup>143.</sup> Steyn *Uitleg* 1 tot 2: Maar nou is woorde alte dikwels 'n onvolmaakte middel om aan die werklike wil of gedagte so 'n duidelike gestalte te gee dat dit in alle omstandighede waarop daardie wil of gedagte betrekking kan hê, alleen vir 'n enkele uitleg vatbaar sal wees ... Al is die woorde van 'n wet *prima facie* ook volkome duidelik – en baie dikwels is hulle dit nie – is dit nooit moontlik om al die omstandighede wat hul kan voordoende te voorsien nie, en duidelike woorde, wat in algemene stellings en met die kennis van bepaalde omstandighede uitgespreek is, word onduidelik wanneer hul, soos meermale by die toepassing van 'n wet gebeur, onder ander omstandighede met besondere gevalle in verband gebring moet word. Dit word dan die

Kellaway voer aan dat daar by die uitleg van wette 'n onderskeid tussen reëls en beginsels getref moet word. 'n Reël is 'n gebiedende bepaling van die reg terwyl 'n beginsel bloot 'n nie-dwingende vertrekpunt in 'n juridiese argument verteenwoordig.<sup>144</sup> Volgens Kellaway pas die howe nie regsreëls toe wanneer hulle wetgewing moet uitlê nie, maar bloot beginsels wat oor tyd ontwikkel het in pogings om die betekenis van wetgewing te help bepaal. Hy voer verder aan dat selfs alhoewel howe soms na die beginsels van wetsuitleg as reëls verwys, hulle slegs 'n gids vir wetsuitleg bly en niks meer nie.<sup>145</sup>

Hierdie afdeling sal verder in die eerste plek die verskillende teorieë bespreek wat vir die uitleg van wette voorgelê word. Daarna sal 'n voorgestelde benadering tot die uitleg van wette vasgestel word. In die laaste plek sal daar ondersoek word of die gewone reëls van wetsuitleg ook op belastingwette van toepassing is.

## 5.2 Teorieë

### 5.2.1 Inleiding

Volgens Kellaway het die verskeie stelsels en teorieë wat vir die uitleg van wette voorgelê is, die beginsels van wetsuitleg in 'n sekere mate in wanorde gedompel. Die situasie is dan ook deur teenstrydige uitsprake deur die howe vererger.<sup>146</sup>

Die volgende drie teorieë word hoofsaaklik by die studie van wetsuitleg in Suid-Afrika aangetref:<sup>147</sup>

- i) die letterlike benadering ("the literal theory");
- ii) die bedoelingsbenadering ("intentionalism"); en
- iii) die doeldienende benadering ("the purposive theory").

---

taak van die uitlegger om uit die woorde die wil of gedagte te haal wat die wetgewer wou uitspreek, en hy kom alleen dan tot 'n juiste uitleg as hy in die woorde dieselfde wil of gedagte vind as dié waaraan die wetgewer deur daardie woorde vorm wou gee het."

<sup>144</sup> Kellaway *Principles* 11: "Derek van der Merwe also distinguishes between 'rule' and 'principle'. He sees '... 'n 'regula' as 'n standard (dit wil sê 'n gebiedende daarstelling van die reg) en 'n beginsel as 'n aanvanklike, nie-dwingende vertrekpunt in 'n juridiese argument."

<sup>145</sup> Kellaway *Principles* 12: "The conclusion to be drawn, therefore, is that statutes are not interpreted by 'rules' (although courts often use the term), but by guiding principles which themselves may have to be applied with much circumspection."

<sup>146</sup> Kellaway *Principles* 4: "Various systems and theories of interpreting statutes have resulted, to some extent, in throwing the principles of statutory interpretation into confusing disarray. Often this is compounded by the conflicting *dicta* of judges."

<sup>147</sup> Botha Wetsuitleg 27: "Alhoewel daar talle teoretiese benaderings (en onderafdelings van benaderings) van wetsuitleg bestaan ... word Hahlo & Kahn (1973: 180) en Baxter (1984:313) se breë onderskeid tussen die ortodokse letterlike (tekstuele) benadering en die kontekstuele (doeldienende of teleologiese) benadering hier gevolg. Die verskille tussen die twee vernaamste wetsuitlegbenaderings in Suid-Afrika kan in 'n groot mate herlei word na die onderskeie beskouings oor die verhouding tussen die teks en die konteks van wetgewing." Die kontekstuele benadering word dan hier opgedeel in die doeldienende benadering en die bedoelingsteorie. Verwys byvoorbeeld na Kellaway *Principles* 63 tot 69.

### 5.2.2 Letterlike benadering

Die letterlike benadering behels die beginsel dat die uitlegger primêr konsentreer op die letterlike (tekstuele) betekenis van die betrokke bepaling wat uitgelê moet word.<sup>148</sup>

Die gewone betekenis van woorde word gebruik sonder om veel na die konteks te verwys waarin die woorde gebruik word en die bepaling word op 'n bepaalde feitestel toegepas sonder inagneming van die doel van die bepaling.<sup>149</sup>

### 5.2.3 Bedoelingsteorie

Hierdie teorie bepaal dat die betekenis van 'n bepaling in 'n wet deur die bedoeling van die wetgewer gelei word en dat die bedoeling deur die woorde van die bepaling geopenbaar word.<sup>150</sup>

### 5.2.4 Doeldienende benadering

Volgens hierdie benadering moet die uitleg van wette gehoor gee aan die algemene wetgewende doel wat die statutêre bepaling ten grondslag lê.<sup>151</sup>

Die doel van die betrokke wetgewing word by hierdie teorie as die oorheersende faktor beskou.<sup>152</sup>

### 5.2.5 Toepaslike benadering in Suid-Afrika

Botha voer aan dat die doeldienende benadering met die inwerkingtrede van die 1993-Grondwet die toepaslike benadering geword het.<sup>153</sup>

Kellaway voer aan dat 'n drievoudige sintese ("triple synthesis") toepaslik is wat bogenoemde drie teorieë kombineer.<sup>154</sup> Hierdie benadering sal kortliks in die volgende afdeling bespreek

---

<sup>148.</sup> Botha *Wetsuitleg* 27: "In suiwer vorm behels die letterlike benadering die beginsel dat die uitlegger primêr konsentreer op die letterlike (tekstuele) betekenis van die betrokke bepaling wat uitgelê moet word."

<sup>149.</sup> Kellaway *Interpretation* 49 tot 50: "In the interpretation of statutes the 'literal' meaning is the meaning which results from giving to each word an ordinary meaning '... without much reference to the context and applying the provisions to a particular situation without any regard to its object.'"

<sup>150.</sup> Kellaway *Interpretation* 63: "One theory of statutory interpretation holds that the meaning of a provision of an enactment is governed by what the legislature intended as disclosed by the wording of the provision."

<sup>151.</sup> Kellaway *Interpretation* 66: "A theory has been advanced that statutory interpretation should accord with that which promotes the general legislative purpose underlying a statutory provision. It is submitted, this could be labelled a *purposive theory*."

<sup>152.</sup> Botha *Wetsuitleg* 32: "Volgens hierdie doelbenadering word die beoogde doel van die wetgewing as die oorheersende faktor beskou."

<sup>153.</sup> Botha *Wetsuitleg* 35: "Die 1993-Grondwet het nie net verreikende gevolge vir die gemeenskap en die reg in die algemeen meegebring nie, maar dit het ook wetsuitleg soos handomkeer verander. Die voorstanders van 'n kontekstuele en doeldienende manier van wetsuitleg se standpunte was nou gehandhaaf."

<sup>154.</sup> Kellaway *Interpretation* 188: "It is submitted that the triple synthesis of literalism, intentionalism and purposiveness in the interpretation of an enactment makes good sense and should receive general



word.

### 5.3 Voorgestelde benaderings tot wetsuitleg

In hierdie afdeling gaan twee voorgestelde modelle vir 'n benadering tot wetsuitleg kortliks bespreek word. Beide bevat dieselfde beginsels, maar word bloot op verskillende wyses aangebied.

#### 5.3.1 Die driefase-uitlegproses

Botha stel 'n driefase-uitlegproses voor wat hy as 'n praktiese onderrigmodel voorhou.<sup>155</sup> Die drie fases is die volgende:

- i) 'n aanvangsfase;
- ii) 'n navorsingsfase en
- iii) 'n konkretiseringsfase.

##### 5.3.1.1 Die aanvangsfase<sup>156</sup>

Tydens hierdie fase word die teks van die betrokke wetgewing bestudeer om die aanvanklike teksbetekenis vas te stel. In hierdie proses word die gemeenregtelike vermoedens sowel as die belangrikheid van 'n balans tussen die teks en die konteks van die betrokke wetgewing, in ag geneem. Die volgende basiese beginsels word egter as uitgangspunt tydens hierdie fase gebruik:

- i) Die oppermagtige Grondwet in die algemeen, en die Handves van Regte in die besonder, vorm die hoeksteen van die uitlegproses, en
- ii) Die belangrikste beginsel van wetsuitleg is om die doel en oogmerk van die wetgewing in die lig van die Handves van Regte vas te stel en toe te pas.

##### 5.3.1.2 Die navorsingsfase<sup>157</sup>

Hierdie fase het ten doel om die oogmerk van die wetgewing vas te stel. Dit word bereik deur die bestudering van al die faktore en omstandighede wat op die betrokke wetgewing betrekking het:

- iii) die Interpretasiewet
- iv) vermoedens
- v) intratekstuele hulpmiddels en
- vi) ekstratekstuele hulpmiddels.

---

acceptance."

<sup>155.</sup> Botha *Wetsuitleg* 18 tot 19.

<sup>156.</sup> Botha *Wetsuitleg* 18 tot 19.

<sup>157.</sup> Botha *Wetsuitleg* 19

### 5.3.1.3 Die konkretiseringsfase<sup>158</sup>

Tydens die konkretiseringsfase word die teks van die wetgewing, die oogmerk of doel van die wetgewing en die feite van die betrokke geval met mekaar versoen om die proses binne die raamwerk van die duidelike oogmerk van die wetgewing tot 'n sinvolle en doeldienende einde te bring. Tydens dié proses moet die gees en die oogmerk van die fundamentele regte van die Grondwet bevorder word.

### 5.3.2 Drievoudige sintese

Kellaway is van mening dat die howe hulle oor die jare by die uitleg van wetgewing laat lei het deur die letterlike betekenis van die taal wat deur die wetgewer gebruik is (die letterlike benadering), deur die bedoeling van die wetgewer (die bedoelingsbenadering), die doel van die wetgewing (die doeldienende benadering) of in sommige gevalle 'n kombinasie van hierdie teorieë.<sup>159</sup> Hy voer dan aan dat daar gesag is om die voorstel te ondersteun dat dit noodsaaklik is om die uitleg van wetgewing te baseer op wat hy die drievoudige sintese ("triple synthesis") van wetsuitleg noem, wat 'n kombinasie van die letterlike, bedoelings- en doeldienende benaderings omvat.<sup>160</sup>

Wat die letterlike benadering betref, moet die taalgebruik van elke gedeelte van die wet sover moontlik uitgelê word om verenigbaar met elke ander gedeelte van die wet te wees.<sup>161</sup>

Wat die bedoelingsteorie betref, moet daar oorweeg word of 'n statutêre bepaling in konflik met die *bedoeling van die wetgewer* is. Die bedoeling self mag egter nie duidelik wees nie.<sup>162</sup> Die volgende faktore kan in ag geneem word by die vasstelling van die bedoeling:

- i) Die grammatikale betekenis, die kontekstuele betekenis en die betekenis (indien enige) van ander statute wat dieselfde onderwerp behandel en algemeen deur die regbank aanvaar word.<sup>163</sup>

<sup>158.</sup> Botha *Wetsuitleg* 19

<sup>159.</sup> Kellaway *Principles* 187: "What is apparent from the various aspects of the development of the principles of statutory interpretation is that over the years the approach of courts determining the meaning of a provision in an enactment has been to let themselves be guided either by 'the literal meaning' of the language used by the law-giver, or by 'intention' or the 'purpose' of the enactment, or, in some cases, by a combination of both these determining factors."

<sup>160.</sup> Kellaway *Principles* 188: "Therefore there is authority to support the submission that it is vital to base the interpretation of an enactment on what may be called the triple synthesis of statutory interpretation, which embraces a combination of literalism, intentionalism and purposiveness."

<sup>161.</sup> Kellaway *Principles* 189: "As far as 'literalism' is concerned: 'The language of every part of a statute should be construed so as to be consistent, as far as possible, with every other part of the statute'."

<sup>162.</sup> Kellaway *Principles* 189: "With regard to *intentionalism* in the triple synthesis concept, the enquiry may first turn upon the question whether a statutory provision conflicts with 'the intention of the Legislature', but the intention itself may not be clear."

<sup>163.</sup> Kellaway *Principles* 189: "The grammatical meaning, the contextual meaning and the meaning (if any) of other statutes, *in pari materia*, which has been established and generally accepted by the judiciary."

- ii) Die algemene stand van die reg ten tye van die promulgasie van die wetgewing. Die historiese agtergrond en of die gemene reg geraak word, moet in ag geneem word.<sup>164</sup>
- iii) Die doel van die wetgewing. Die doel, as dit nie in die wetgewing self gevind kan word nie, kan in die omringende omstandighede gesoek word.<sup>165</sup>

By die vasstelling van die doel van 'n wet is die voor die handliggende benadering om na die inleiding, die titel, of die aanhef van die betrokke wet te kyk. Die doel kan ook logies uit die lees van die bepalings van die betrokke wet as 'n geheel afgelei word. Die doel mag ook pertinent in die wet gestel word. Waar 'n bepaling uit 'n buitelandse wet gekopieer word, kan die doel van die bepaling in die buitelandse wet gevind word (tesame met wysigings daaraan). Verdere openbaarmakings van die doel kan gevind word in die opskrifte van die verskillende bepalings van die wetgewing.<sup>166</sup>

Die doel kan deur die taalgebruik van die wetgewing openbaar word, soos dit teen die agtergrond van ander (eksterne) openbaarmakings van die doel gelees word.<sup>167</sup>

Om die doel van 'n wet vas te stel is so belangrik dat dit die wetsuitlegproses kan oorheers.<sup>168</sup>

- i) Wanneer 'n bepaling twee betekenisse kan hê as dit in konteks gelees word, sal die korrekte betekenis daardie een wees wat uitvoering aan die doel van die bepaling gee.<sup>169</sup>
- ii) As die bepaling, soos in die konteks gelees, algemeen in sy omvang is, moet die

---

<sup>164.</sup> Kellaway *Principles* 189: "The general state of the law at the time of the enactment, taking into account its historical background such as financial or economic factors and rights (social or political) that motivated the legislation, and whether common law is affected."

<sup>165.</sup> Kellaway *Principles* 189: "The mischief, or conversely, the social good aimed at (that is, the purpose of the enactment). The purpose, if not found in the enactment itself, may be sought in the 'surrounding circumstances', such as judicial enquiries or commissions appointed to enquire into the factors which resulted in the legislation and the interpreter's enquiry into the consequences which the legislature could or could not have intended."

<sup>166.</sup> Kellaway *Principles* 189 tot 190: "Here the question arises as to how 'manifest purpose', as a constituent of the triple synthesis, is determined. When determining what the purpose of the enactment is, the obvious approach is to look at the introduction or the title or the preamble to the enactment (that is, some of the factors referred to as "internal aids"), which may reveal the cause which moved the legislature to enact it. The purpose may also be expressly stated in, or logically inferred from a reading of, the provisions of the Act as a whole. Even where a provision in a foreign Act is copied and taken over in an enactment, the purpose of the enactment may be found in the copied foreign Act, together with amendments thereof (if any). Further manifestations of the purpose may be found in the headings to the various provisions in the enactment."

<sup>167.</sup> Kellaway *Principles* 190: "The purpose or ratio or aim may be evinced from the language of the actment '... as read in the light of other (external) manifestations of purpose', for example from the history of the enactment."

<sup>168.</sup> Kellaway *Principles* 190: "Determining the purpose of an enactment is of such importance that it may *dominate* the process of interpretation."

<sup>169.</sup> Kellaway *Principles* 190: "Where a provision is capable of two meanings when read in context (or even of a number of meanings), the correct meaning to choose is that which gives effect to the manifest purpose of the provision."

omvang beperk word indien die doel van die wetgewing dit duidelik maak. Indien die bepaling, gelees in die konteks, vir 'n uitgebreide betekenis vatbaar is, moet die omvang gelei word deur die geopenbaarde doel van die wetgewing.<sup>170</sup>

- iii) Indien die bewoording van 'n bepaling (of dit die gewone of tegniese betekenis is), soos in die konteks gelees, een duidelike betekenis het, kan daardie duidelike betekenis aangepas word (deur die ondubbelsinnige betekenis te beperk of uit te brei) in die mate wat dit nodig is om effek aan die geopenbaarde doel van die wetgewing te gee.<sup>171</sup>

Bogenoemde voorbeelde moet egter nie as 'n allesomvattende lys van gevalle gesien word waar die doel van die wetgewing wetsuitleg oorheers nie.

Die wetsuitlegger moet verder deurlopend in ag neem dat daar sekere vermoedens is, al is hulle weerlegbaar, wat by die uitleg van wette in ag geneem moet word.<sup>172</sup>

Voorbeelde hiervan is dat die wetgewer veronderstel word om:

- i) nie sonder 'n doel wette te maak nie,
  - ii) nie wette sal maak met die oogmerk om 'n onregverdigheid te skep of om persoonlike regte te verminder of af te skaf nie en
  - iii) nie wetgewing met terugwerkende effek te maak nie.
- (ii) en (iii) sal uitdruklike taalgebruik benodig om te bewerkstellig.

#### 5.4 Uitleg van belastingwette

Noudat 'n breë raamwerk vir die uitleg van wetgewing daargestel is, is dit sinvol om vlugtig ondersoek in te stel of dieselfde reëls, soos hierbo bespreek, ook vir die uitleg van belastingwette geld.

By die uitleg van belastingwetgewing is daar twee uiteenlopende benaderings deur ons howe gevolg. Die eerste behels 'n streng letterlike benadering<sup>173</sup> en die tweede om aan die

<sup>170</sup>. Kellaway *Principles* 190: "If the provision, read in context, is *general* in its scope, the scope must be limited to be within the bounds of the manifest purpose of the enactment. If, on the other hand, the provision, read in context, is capable of an extended meaning, the extent must be guided by the manifest purpose of the enactment."

<sup>171</sup>. Kellaway *Principles* 190: "Even if the words of a provision (whether of ordinary or technical meaning), read in context, have one clear meaning, that clear meaning may nevertheless be modified (by restricting or extending the unambiguous meaning) to the extent only of giving *necessary* effect to the manifest purpose of the enactment."

<sup>172</sup>. Kellaway *Principles* 190: "It cannot be emphasised enough that when applying the triple synthesis the interpreter must bear in mind throughout that there are certain *presumptions* (rebuttable as they may be), cognisance of which must be taken when interpreting any statute."

<sup>173</sup>. Botha *Wetsuitleg* 71 tot 72: "Die een benadering berus daarop dat belastingwetgewing streng uitgelê moet word (dws 'n streng letterlike benadering). In *Commissioner for Inland Revenue v George Forest Timber Co Ltd* 1924 AD 516 het die hof die letter van die wet by die uitleg van 'n belastingwet beklemtoon. In *CIR v Simpson* 1949 4 SA 678 (A) is beslis dat in die geval van belastingwette 'n streng letterdienstigheidsgevolg moet word. Daar mag geen vermoede of veronderstelling tydens die uitleg van belastingwette gebruik word

bedoeling van die wetgewer gevolg te gee.<sup>174</sup>

Daar is egter aangevoer dat daar weinig rede bestaan vir die uitleg van belastingwette ingevolge 'n streng letterlike benadering en dat die bedoeling van die wetgewer ook in die eerste plek nagevolg moet word.<sup>175</sup>

Dieselfde beginsels moet by die uitleg van belastingwetgewing as by ander wetgewing toegepas word.<sup>176</sup> Dit is spesifiek so deur die hof bepaal en die appèlhof het ook die gewone reëls van wetsuitleg toegepas sonder om spesifiek die toepaslikheid daarvan te oorweeg.<sup>177</sup>

'n Reël wat wel ten opsigte van belastingwette geld, is dat by die uitleg daarvan 'n uitleg gevolg moet word wat teen die *fiscus* gaan.<sup>178</sup> As daar onsekerheid omtrent die bedoeling bestaan, moet die betrokke belasting nie gehef word nie.<sup>179</sup>

Dit is dus duidelik dat hierdie studie kan voortgaan om die gewone beginsels van die uitleg van wette te ondersoek, aangesien hulle ook op die Inkomstebelastingwet toepaslik is. In die volgende afdeling sal die toepaslike beginsels van wetsuitleg op die Inkomstebelastingwet toegepas word met die spesiale fokus om te bepaal of die beginsels 'n verwysing na rekeningkundige beginsels toelaat.

---

nie."

- <sup>174.</sup> Botha *Wetsuitleg* 72: "Die tweede benadering gee gevolg aan die bedoeling van die wetgewer. In *Farrar's Estate v CIR* 1926 TPD 501 het die hof beslis dat die bedoeling van die wetgewer voorrang bo die letterlike betekenis van die woorde geniet. Die hof het dan ook betekeniswysigende uitleg toegepas om gevolg te gee aan die oogmerk van die wetgewing. Van Niekerk (1971: 142-143) verwys na 'n aantal sake waarin hierdie benadering sedertdien gevolg is."
- <sup>175.</sup> Steyn *Uitleg* 111: "Teen hierdie benadering is die beswaar ingebring dat daar weinig rede bestaan om by belastingwette, in teenstelling met ander wette, so 'n besondere letterdienstigheids wil handhaaf. Ook hier gaan dit in die eerste plek om die bedoeling van die wetgewer."
- <sup>176.</sup> *Secretary for Inland Revenue v Kirsch* 1978 3 SA 93 (T) 94D: "There is no particular mystique about 'tax law'. Ordinary legal concepts and terms are involved and the ordinary principles of interpretation of statutes fall to be applied. One must look fairly at the language used to determine the intention of the Legislature. Legal terms used in a statute generally bear the same meaning as in common law ... and must be read in that sense." en *Rand Bank Bpk v Regering van die Republiek van Suid-Afrika en andere* 1974 4 SA 764 (T) 767H: "Wesenlik is enige suggestie dat 'n belastingwet anders benader word as 'n nie-belastingwet nie korrek nie. Onsekerhede word ook *contra fiscum* uitgelê. . . ."
- <sup>177.</sup> Botha *Wetsuitleg* 72: "Binne die kontekstuele benadering is daar geen rede om aan te neem dat belastingwetgewing deur middel van 'n streng letterlike benadering uitgelê moet word nie. Belastingwetgewing het nie 'n spesiale status in die regstelsel nie. In *Secretary for Inland Revenue v Kirsch* 1978 3 SA 93 (T) het die hof dan ook beslis dat die gewone beginsels van wetsuitleg ook op belastingwetgewing van toepassing is. In *Blue Circle Cement Ltd v CIR* 1984 2 SA 764 (A) het die appèlhof, sonder om na die kwessie te verwys, die gewone reëls van wetsuitleg toegepas om te bepaal of 'n betrokke aftrekking binne die raamwerk van die Inkomstebelastingwet 58 van 1962 toelaatbaar is."
- <sup>178.</sup> Steyn *Uitleg* 110: "Hier kom veral belastingwette in aanmerking. By die uitleg van sulke wette geld die reël dat die uitleg wat teen die *fiscus* gaan, gevolg moet word ('Interpretatio contra fiscum adhibenda')."
- <sup>179.</sup> Steyn *Uitleg* 111: "Al wat nodig is, is dat ons by dergelike wette (belastingwette) in twyfelagtige gevalle die vermoede teen beswaring in ag neem ... As daar onsekerheid omtrent die bedoeling bestaan, moet die hier bedoelde vermoede tot gevolg hê dat die betrokke belasting nie gehef word nie."

## 6 TOEPASSING VAN BEGINSELS OP DIE INKOMSTEBELASTINGWET

### 6.1 Inleiding

Hierdie afdeling sal ondersoek instel na watter van die beginsels van wetsuitleg op die Inkomstebelastingwet van toepassing is en dan meer spesifiek watter van die beginsels 'n verwysing na rekeningkundige beginsels in die uitlegproses toelaat of verbied.

Hierdie afdeling volg die driefase-uitlegproses wat deur Botha<sup>180</sup> voorgestel is en die bespreking word aangevul deur die drievoudige sintese wat deur Kellaway<sup>181</sup> aan die hand gedoen is. In elke onderafdeling sal die beginsels rakende die betrokke stap kortliks bespreek word en sal die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels en praktyk dan per stap oorweeg word.

### 6.2 Aanvangfase

#### 6.2.1 Inleiding<sup>182</sup>

Die oppergesag van die Grondwet en die feit dat die doel en oogmerk van die wetgewing die belangrikste beginsel van wetsuitleg is, vorm die uitgangspunt vir hierdie fase.

Die aanvanklike teksbetekenis word vasgestel en die gemeenregtelike vermoedens en die belangrikheid van 'n balans tussen die teks en konteks, word in ag geneem.

Hierdie beginsels sal nou individueel bespreek word.

#### 6.2.2 Grondwet

##### 6.2.2.1 Beginsels

In sy verhandeling kom Taljaard tot die gevolgtrekking dat die Grondwet slegs 'n impak op die uitleg van belastingwette het vir sover die Handves van Menseregte ter sprake is. Die algemene beginsels betreffende die uitleg van wetgewing, en belastingwetgewing in die besonder, sal steeds geld vir sover dit nie in stryd met die Grondwet is nie.<sup>183</sup>

Die algemene beginsels soos reeds vroeër en ook hierna bespreek word, sal dus by die uitleg van die Inkomstebelastingwet toepassing vind.

##### 6.2.2.2 Toepassing

Die oppergesag van die Grondwet speel nie as sodanig 'n rol om 'n verwysing na rekeningkundige beginsels by die uitleg van die Inkomstebelastingwet te magtig of te verbied nie.

---

<sup>180.</sup> Botha *Wetsuitleg* 18 tot 19.

<sup>181.</sup> Kellaway *Principles* 187 tot 191.

<sup>182.</sup> Verwys na die bespreking in 5.3.1.1.

<sup>183.</sup> Taljaard *Gewone reëls* Hoofstuk 7.

### 6.2.3 Doel en oogmerk van wetgewing

Die rol wat die doel en oogmerk van wetgewing in die uitleg van wette speel, word in besonderhede tydens die navorsingsfase in afdeling 6.3.1 van hierdie hoofstuk bespreek.

### 6.2.4 Aanvanklike teksbetekenis

#### 6.2.4.1 Beginsels

Die uitlegproses begin met die lees van die teks van die betrokke wetgewing. Die teks word gelees om 'n gewone, maar slegs voorlopige, betekenis te bepaal. Die gewone betekenis van die woorde word aan die wetgewing geheg, maar die konteks (al die faktore binne en buite die teks wat op die ou end die betekenis kan beïnvloed en kwalifiseer) moet ook in ag geneem word. Dit is ook belangrik om daarop te let dat die doel en oogmerk van die wetgewing die gewone teksbetekenis kan beperk.<sup>184</sup>

In die uitleg van 'n wet moet die hof in die eerste plek aan die woorde wat deur die wetgewer gebruik word, hulle gewone en grammatikale betekenis gee indien dit geen teenstrydighede met die duidelike bedoeling van die wetgewer, absurditeite of teenstrydighede lewer nie. Die hof moet met ander woorde in die eerste plek die betekenis van die woord in die algemene sin en in die gewilde omgang as uitgangspunt neem.<sup>185</sup>

Die hof moet die werklike taalgebruik in ag neem en as 'n primêre reël moet aan die gewone of gewilde betekenis van woorde uitvoering gegee word.<sup>186</sup>

*Gewilde betekenis* beteken daardie betekenis wat persone, wat met die onderwerp van die wetgewing vertrou is, daaraan sal toedig. Dit is egter nie die tegniese of wetenskaplike betekenis van die woord nie.<sup>187</sup>

Aan die ander kant, as woorde wat 'n tegniese of wetenskaplike karakter het in 'n statuut gebruik word wat 'n ooreenstemmende tegniese karakter het, dan moet daardie woorde hulle tegniese of wetenskaplike betekenis kry. As woorde 'n betekenis in 'n tegniese sin verkry het, moet daardie betekenis aan hulle toegeken word. Indien nie, dan moet hulle hulle

---

<sup>184.</sup> Botha *Wetsuitleg* 50 tot 51

<sup>185.</sup> Kellaway *Principles* 221 tot 222: "In contruing a statute a court must, in the first instance, give the words used by the legislature their ordinary and grammatical meaning if this produces no inconsistency with the clear intention of the legislature or no absurdity or repugnance. In other words, in the first instance a court should take what the words mean in the popular sense and in ordinary parlance. In South Africa the principle of interpretation was expressed as follows: 'Words used in an enactment should be understood in their everyday meaning unless that meaning is in conflict with the intention of the lawgiver as it appears from the statute read as a whole and from other material circumstances.'"

<sup>186.</sup> Kellaway *Principles* 222: "A court has to deal with the actual language and as a primary rule, the 'ordinary sense' or 'popular sense' of words must be adhered to."

<sup>187.</sup> Kellaway *Principles* 222: "'Popular sense' means the sense which people conversant with the subject-matter with which the statute deals would attribute to it. ... words as understood in the popular sense are those which are not applied in any particular science or art."

gewone betekenis kry behalwe as daar 'n aanduiding uit die konteks is dat hulle in 'n sekondêre sin gebruik is.<sup>188</sup>

Ook, waar die bepalings van 'n wet tot 'n spesifieke bedryf of tipe sakeonderneming beperk word, moet die bewoording daarvan uitgelê word in ooreenstemming met die betekenis wat algemeen in daardie bedryf of tipe sakeonderneming verstaan word en soos klaarblyklik in daardie konteks deur die wetgewer gebruik is.<sup>189</sup>

Die betekenis van woorde in 'n statuut moet nie so seer in die etimologiese gepastheid van taalgebruik gesoek word nie, nie eers in die gewone gebruiksbetekenis nie, maar eerder in die onderwerp en omstandighede waarbinne dit gebruik is, en die doelwit wat bedoel is om te bereik.<sup>190</sup>

In Suid-Afrika word dit algemeen aanvaar dat waar moontlik, 'n hof die woorde van 'n statuut so moet uitleê sodat dit 'n verstandige betekenis weergee en dat die betekenis van 'n bepaling nie 'n kwessie van vermoede of waarskynlikheid moet wees nie.<sup>191</sup>

By die uitleg van wette moet die hof die woorde nie slegs ingevolge hulle gewone betekenis uitleê nie, maar ingevolge hulle gewone betekenis soos toegepas op die onderwerp in verband waarmee dit gebruik word, behalwe as daar iets is wat die hof verplig om hulle in 'n betekenis / sin te lees wat nie hulle gewone betekenis is nie.<sup>192</sup>

#### 6.2.4.2 Toepassing

'n Vraag wat ontstaan, is of die woorde wat in die Inkomstebelastingwet gebruik word altyd in hulle gewone betekenis ontleed moet word en of hierdie woorde soms 'n "tegniese" betekenis kan kry. Die vraag kan dan ook gevra word of daar 'n verband is tussen inkomstebelasting aan die een kant en die handelswêreld of die rekeningkunde aan die

---

<sup>188</sup>. Kellaway *Principles* 222: "On the other hand, if a word which is of a technical or scientific character is used in a statute of similar technical or scientific character, then that word must be given its technical or scientific meaning. If words have acquired a meaning in a technical sense, then that meaning must be given to them. If not, they have their ordinary meaning unless there is some indication derived from the context that they have been used in a secondary sense."

<sup>189</sup>. Kellaway *Principles* 222: "Also, where the provisions of an enactment are confined to a particular trade or business, its wording should be construed according to the meaning generally understood in that trade or business and as apparently used in that context by the law-giver."

<sup>190</sup>. Kellaway *Principles* 223: "The meaning of particular words in statutes is to be found, said Abbott CJ in, '... not so much in strict etymological propriety of language, nor even in popular use, as in the subject or occasion on which they are used, and the object which is intended to be attained.'"

<sup>191</sup>. Kellaway *Principles* 223: "In South Africa it has often been said that if it is possible a court must so construe the words of a statute as to give them a sensible meaning, and the meaning of a provision must not be a matter of surmise or probability."

<sup>192</sup>. Kellaway *Principles* 224: "When construing a statute a court should construe the words not only according to their ordinary meaning, but according to their ordinary meaning as applied to the subject-matter with regard to which they are used, unless there is something which obliges a court to read them in a sense which is not their ordinary sense in the English language as applied."



ander kant sodat die bewoording van die Inkomstebelastingwet in hierdie konteks van die sakewêreld of rekeningkunde verstaan moet word.

Daar is al aangevoer dat die Inkomstebelastingwet in die breë handel oor die omskrywing van inkomste wat belas moet word.<sup>193</sup> Persone wat in die algemeen vertrou is met die omskrywing van die begrip *inkomste*, is hoofsaaklik rekenmeesters en ekonome. Dit is gevolglik argumenteerbaar dat die woorde van byvoorbeeld die bruto inkomste-omskrywing gevolglik ingevolge die betekenis wat rekenmeesters en ekonome daaraan toedig, uitgelê moet word.

Die hoewe het by die uitleg van die bruto inkomste-omskrywing en algemene aftrekkingsformule nie na rekeningkundige beginsels verwys nie en die afleiding kan dus gemaak word dat bogenoemde argument in die algemeen nie deur ons hoewe aanvaar is nie. Die hoewe het inderdaad daarna geneig om 'n regsbetekenis aan van die woorde toe te dig. Neem byvoorbeeld die begrip "werklik aangegaan" wat die betekenis van "onvoorwaardelike aanspreeklikheid" gekry het.

Ons hoewe het egter bevind dat begrippe in hulle gewone ekonomiese of kommersiële betekenis uitgelê moet word waar die Inkomstebelastingwet kommersiële of ekonomiese begrippe gebruik wat nie spesifiek omskryf is nie.<sup>194</sup>

Soos elders ook geargumenteer sal word, is daar verskeie aanduidings dat inkomstebelastingwetgewing aanvanklik op die beginsels van rekeningkunde gebaseer is.<sup>195</sup> Die Inkomstebelastingwet gebruik dan ook begrippe soos bruto inkomste, inkomste, onkoste, kapitaal, toegeval, ensovoorts wat hulle oorsprong in die sakewêreld het en 'n sterk argument kan dus uitgemaak word dat hierdie begrippe, in gevalle waar hulle nie spesifiek omskryf word nie, in die betrokke bepalinge dus uitgelê moet word soos die begrippe in hierdie konteks verstaan word.

'n Belangrike beginsel wat hierbo uitgelig is, is dat die betekenis van woorde in die onderwerp en omstandighede waarbinne dit gebruik word, gesoek moet word. Die onderwerp in verband waarmee dit gebruik word, moet in ag geneem word. Hierdie beginsels versterk na die skrywer se mening die argument dat woorde in byvoorbeeld die bruto inkomste-omskrywing uitgelê moet word in die konteks daarvan dat daar gepoog word om die basis van 'n inkomstebelasting te bepaal, naamlik *inkomste*.

Die skrywer gee toe dat bogenoemde beginsels oor die algemeen nie deur ons hoewe toegepas is nie, maar wil aanvoer dat daar argumenteerbaar meer ruimte is vir die uitleg van begrippe in die Inkomstebelastingwet soos hierdie begrippe in die vakgebied rekeningkunde verstaan word.

---

<sup>193.</sup> Verwys byvoorbeeld na *Isaacs v CIR* 16 SATC 258 op 266 en *CIR v Delfos* 6 SATC 92 op 109.

<sup>194.</sup> Verwys byvoorbeeld na *CIR v George Forest Timber Company Limited* 1 SATC 20 en *Crowe v CIR* 4 SATC 133.

<sup>195.</sup> Verwys na afdeling 1.2 van hoofstuk 5.

## 6.2.5 Balans tussen teks en konteks

### 6.2.5.1 Beginsels

Die breër konteks van die wetgewing moet uit die staanspoor ondersoek word, selfs al is die teks oënskynlik duidelik. Die oogmerk van die wetgewing, die wet as geheel en die omringende omstandighede moet uit die staanspoor saam met die woorde van die bepaling in berekening gebring word.<sup>196</sup>

Die woorde van die wetgewing moet dus gelees word met inagneming van die gewone betekenis van die woorde aan die een kant, en die konteks aan die ander kant. 'n Behoorlike balans tussen al hierdie oorwegings moet bereik word om die bedoeling van die wetgewer te bepaal.<sup>197</sup>

Die feit dat daar 'n balans tussen die teks en die konteks moet wees, beteken nie dat die wetstek gering geskat kan word nie. Die konteks moet steeds aan die wetstek geanker wees.<sup>198</sup>

Om die werklike betekenis van 'n artikel in 'n statuut te bepaal, moet die artikel nie gesien word buite die konteks van die statuut as geheel nie. Elke artikel in 'n statuut moet met verwysing na die konteks en die ander artikels van die wet uitgelê word (sover as moontlik)

---

<sup>196.</sup> Botha *Wetsuitleg* 54: "Soos reeds verduidelik is, het die hof in die verlede die standpunt gehuldig dat indien die teks van die betrokke wetgewing duidelik en ondubbeisinnig is, daaraan gevolg gegee moet word. Die breër konteks van die wetgewing was slegs in berekening gebring indien die taal dubbelsinnig was. In *Jaga v Dönges* 1950 4 SA 653 (A) het appèlregter Schreiner hierdie eng benadering verwerp. Volgens horn mag die uitlegger uit die staanspoor na die wyer konteks ondersoek instel, selfs al is die teks oënskynlik duidelik. Kruger (1991: 251) wys daarop dat, indien die teks en konteks in isolasie beskou word, wetgewing nie behoorlik uitgelê kan word nie. Die betekenis van die woorde moet teen die breër konteks van die wetgewing opgeweeg word. Dus moet die oogmerk van die wetgewing, die wet as geheel en die omringende omstandighede uit die staanspoor saam met die woorde van die bepaling in berekening gebring word."

<sup>197.</sup> *Stellenbosch Farmers' Wineries v Distillers Corporation (SA) Ltd* op 476E-F: "In my opinion it is the duty of the Court to read the section of the Act which requires interpretation sensibly, ie with due regard, on the one hand, to the meaning or meanings which permitted grammatical usage assigns to the words used in the section in question and, on the other hand, to the contextual scene, which involves consideration of the language of the rest of the statute as well as the 'matter of the statute, its apparent scope and purpose, and, within limits, its background'. In the ultimate result the Court strikes a proper balance between these various considerations and thereby ascertains the will of the Legislature and states its legal effect with reference to the facts of the particular case which is before it."

<sup>198.</sup> Botha *Wetsuitleg* 54 tot 55: "Die feit dat daar 'n balans (ewewig) tussen die teks en die konteks moet wees, beteken nie dat die wetstek geïgnoreer kan word nie. Die konteks moet tog aan die wetstek geanker wees. Alhoewel grondwetuitleg in dié saak ter sprake was, is hierdie beginsel so in *S v Zuma* 1995 2 SA 642 (KH) par 17-18 verduidelik: 'While we must always be conscious of the values underlying the Constitution, it is nonetheless our task to interpret a written instrument. I am well aware of the fallacy of supporting that general language must have a single objective meaning. Nor is it easy to avoid the influence of one's personal intellectual and moral perceptions. But it cannot be too strongly stressed that the Constitution does not mean whatever we might wish it to mean ... We must heed Lord Wilberforce's reminder that even a constitution is a legal instrument, the language of which must be respected.'"

om 'n konsekwente geheel van die betrokke wet daar te stel.<sup>199</sup>

Met *konteks* word nie noodwendig die taal wat in die res van die statuut gebruik word, bedoel nie. Gewoonlik is die inhoud, die klaarblyklike omvang en doel van die statuut, en binne perke, die agtergrond van meer belang.<sup>200</sup>

Die vraag waarvoor beslis moet word, is wat die woorde in die konteks waarin dit voorkom, beteken, beide die onmiddellike konteks van die sub-afdeling waarin die woorde voorkom asook in die algemene konteks van die wet, deur die verklaarde bedoeling van die wet in ag te neem.<sup>201</sup>

In verband met die verhouding tussen die taal en die konteks, word dit aangevoer dat hoe duideliker die taal, hoe meer sal dit oor die konteks domineer, en hoe minder duidelik dit is, hoe groter sal die rol wees wat die konteks sal speel.<sup>202</sup>

*Konteks* het volgens Kellaway die wydste betekenis, wat sal insluit die *bedoeling* en *doel* soos deur die konteks van die wetgewing geopenbaar word.<sup>203</sup>

### 6.2.5.2 Toepassing

Vroeër in hierdie hoofstuk is dit bespreek dat die howe die betekenis van die frase "die totale bedrag ontvang deur of toegeval aan" uitgelê het sonder om te verwys na die frase "met uitsluiting van ontvangste of toevallings van 'n kapitale aard", wat eersgenoemde frase kwalifiseer.<sup>204</sup> Dit is duidelik uit die beginsels wat hierbo genoem word, dat die betrokke frase wel in die onmiddellike konteks van die sub-afdeling, maar ook in die algemene konteks van die Inkomstebelastingwet, uitgelê moet word.

---

<sup>199.</sup> Kellaway *Principles* 224: "In *Canada Sugar Refining Co v R Lord Davey* said: 'Every clause in a statute should be construed with reference to the context and other clauses in the Act, so as, as far as possible, to make a consistent enactment of the whole statute or series of statutes relating to the subject matter.' In South Africa in a long line of cases *the same principle* of construction has been followed, namely that the meaning cannot be determined from the sentence in which the words are used, then as a second step meaning should be sought in the context of the statute read as a whole."

<sup>200.</sup> Kellaway *Principles* 225: "'Context' does not necessarily mean language as used in the rest of the statute. As Schreiner said in *Jaga v Dönges, Bhana v Dönges*: 'Often of more importance is the matter of the statute, its apparent scope and purpose and, within limits, its background.'"

<sup>201.</sup> Kellaway *Principles* 225: "See also the remarks of Lord Greene MR in *In re Birdie (deceased) v General Accident and Fire and Life Assurance Ltd*, where he stated: 'The real question to be decided is, what does the word mean in the context in which we find it, both in the immediate context of the sub-section in which the word occurs and in the general context of the Act, having regard to the declared intention of the Act and the obvious evil that it is designed to remedy.'"

<sup>202.</sup> Kellaway *Principles* 225: "With regard to language in relation to context, it is submitted that it can be said that the clearer the language the more it dominates over the context, and the less clear it is, the greater the part that is likely to be played by the context."

<sup>203.</sup> Kellaway *Principles* 225: "Here, it is submitted, 'context' has the widest meaning which would include 'intention' and 'purpose' as disclosed by the context of the enactment."

<sup>204.</sup> Verwys na paragraaf 4.3.3.4.1 van hierdie hoofstuk.

Teen die agtergrond van uitsprake dat die Inkomstebelastingwet in wese 'n belasting op 'n persoon se inkomste is, sal dit byvoorbeeld nodig wees om by die uitleg van die bruto inkomste-oms krywing na die ander bepalings van die Inkomstebelastingwet te kyk om te bepaal hoe die wet voorsiening maak om 'n betrokke item by inkomste in te sluit. Die feit dat die Inkomstebelastingwet byvoorbeeld 'n algemene aftrekkingsformule het, sal 'n oorweging wees wanneer besluit moet word of die bruto inkomste-oms krywing bloot bruto opbrengste behandel, of ook byvoorbeeld winste. Indien daar byvoorbeeld geen algemene aftrekkingsformule sou wees nie (soos byvoorbeeld in die Engelse wetgewing), sou dit 'n besliste aanduiding wees dat die bruto inkomste-oms krywing met winste sou moes handel.

Soos reeds vroeër bespreek, bestaan daar 'n argument dat die struktuur van die Inkomstebelastingwet beide die wins- en kunsmatige teorie sal kan akkommodeer.<sup>205</sup> Die uitleg van die bruto inkomste-oms krywing word in hierdie argument in die konteks van die Inkomstebelastingwet as 'n geheel oorweeg om tot laasgenoemde gevolgtrekking te kom.

Daar is verskeie bepalings in die Inkomstebelastingwet wat in wese met begrippe in die vakgebied rekeningkunde ooreenstem, soos byvoorbeeld die handelsvoorraadbepalings. Kapitaaltoelaes herinner weer aan waardevermindering op bates. Artikel 24J versprei rente oor die leeftyd van 'n rentedraende instrument op 'n wyse wat herinner aan die rekeningkundige toevallingsbasis. Artikel 24I hanteer valutaverskille in baie gevalle op 'n soortgelyke wyse as rekeningkundige standpunte. Die begrippe *bruto inkomste* en *inkomste* is begrippe wat 'n bepaalde betekenis in rekeningkunde het. In Australië word dit erken dat die raamwerk van inkomstebelastingwetgewing aanvanklik op rekeningkundige en sakebeginsels geformuleer is.<sup>206</sup> Die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing is dan ook weer geskoei op vroeëre Australiese wetgewing.<sup>207</sup> Verder laat ontstaan die titel<sup>208</sup> en die lang titel<sup>209</sup> van die Inkomstebelastingwet die vermoede dat dit handel oor 'n belasting wat op inkomste gehef word. Teen hierdie agtergrond kan dus verstaan word dat appèlregter Stratford bevind het, in die konteks van die Inkomstebelastingwet as 'n geheel, dat ontvangste slegs belasbaar sal wees indien dit *inkomste* uitmaak.<sup>210</sup>

Die skrywer voer aan dat dit wel uit die konteks van die Inkomstebelastingwet as geheel blyk dat daar in die breë gepoog word om die *inkomste* van 'n belastingpligtige te belas. As

<sup>205</sup> Verwys na afdeling 4.3.2 van hierdie hoofstuk.

<sup>206</sup> Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* paragraaf 7.2: "The framework of the tax law, having been originally formulated from accounting and business principles, still has much in common with those principles..."

<sup>207</sup> Meyerowitz *Income Tax* paragraaf 3.26: "... and in many instances Australian decisions are cited, which can be explained by the fact ... that the first Income Tax Act of the Republic was modelled on the Income Tax Act of New South Wales."

<sup>208</sup> Verwys na die bespreking in paragraaf 6.3.3.2.1 van hierdie hoofstuk.

<sup>209</sup> Verwys na die bespreking in paragraaf 6.3.3.2.2 van hierdie hoofstuk.

<sup>210</sup> Ar Stratford in CIR v Delfos 6 SATC 92 op 108 tot 109 (afwykende uitspraak): "My view is that receipts must, on a proper reading of the Act as a whole and regarding its manifest object, be limited to receipts which are truly and properly income for the tax-year ..." (onderstreping ingevoeg)

sodanig kan 'n verwysing na rekeningkundige beginsels in die uitleg van tersaaklike gevalle toepaslik wees.

### 6.2.6 Gemeenregtelike vermoedens

Die gemeenregtelike vermoedens word onder die navorsingsfase bespreek.<sup>211</sup>

## 6.3 Navorsingsfase

### 6.3.1 Inleiding<sup>212</sup>

Tydens hierdie fase word die doel of oogmerk van die wetgewing vasgestel. Dit word bereik deur die bestudering van al die faktore en omstandighede wat op die betrokke wetgewing betrekking het, naamlik:

- i) die Interpretasiewet
- ii) die uitlegvermoedens
- iii) intratekstuele hulpmiddels en
- iv) ekstratekstuele hulpmiddels.

Die belangrikste reël van uitleg is om die doel en oogmerk van die wetgewing vas te stel en daaraan gevolg te gee.<sup>213</sup> Die uitleg van wetgewing moet die doel en oogmerk daarvan navolg<sup>214</sup> en enige uitleg moet met die oogmerk van die wetgewing versoenbaar wees, selfs indien die woorde van die betrokke bepaling klaarblyklik slegs een ondubbelsinnige betekenis het.<sup>215</sup>

Dit is nodig om hier die begrip *doel van wetgewing* van die begrip *bedoeling van die wetgewer* te onderskei. Baie hofuitsprake en ouer bronne verwys meesal na die *bedoeling van die wetgewer*.<sup>216</sup> Die begrip *bedoeling* dui op 'n subjektiewe geestesingesteldheid, 'n individuele wilsvorming. Die *bedoeling* van die wetgewer dui dus op die fiktiewe en kollektiewe wilsvorming van die wetgewer. Die *doel of oogmerk* van die wetgewing daarenteen is 'n konkrete begrip, nie 'n historiese soeke na die fiktiewe wil van 'n groep persone nie.<sup>217</sup> Die begrip *bedoeling van die wetgewer* is beide in 'n eng sin (tekstuele

<sup>211</sup>. Verwys na afdeling 6.3.2 van hierdie hoofstuk.

<sup>212</sup>. Verwys na afdeling 5.3.1.2 van hierdie hoofstuk.

<sup>213</sup>. Botha *Wetsuitleg* 47: "Die belangrikste reël van wetsuitleg is om die doel en oogmerk van die wetgewing vas te stel en daaraan gevolg te gee."

<sup>214</sup>. Botha *Wetsuitleg* 50: "Uiteindelik is die belangrikste beginsel dat die uitleg van die wetgewing die doel en oogmerk daarvan moet weerspieël. In *Kanhym Bpk v Oudtshoorn Munisipaliteit* 1990 3 SA 252 (K) 261 is daar uitdruklik na die oogmerk en doelwit verwys: 'Daar moet gekyk word na die doelwit van die voorskrif en of hierdie oogmerk bereik is deur wat gedoen is.'"

<sup>215</sup>. Botha *Wetsuitleg* 50: "Cowen (1980: 396) beklemtoon dat die uitleg met die oogmerk van die wetgewing versoenbaar moet wees, selfs indien die woorde van die betrokke maatreël met die eerste oogopslag slegs een ondubbelsinnige betekenis blyk te hê."

<sup>216</sup>. Botha *Wetsuitleg* 47

<sup>217</sup>. Botha *Wetsuitleg* 48 tot 49

benadering) en wyer sin (kontekstuele benadering) in die Suid-Afrikaanse reg gebruik.<sup>218</sup>

Waar daar gekyk word na die oogmerk van 'n bepaling, mag die wetsuitlegger:<sup>219</sup>

- i) na die aanhef van die wet kyk of na enige ander uitdruklike aanduiding van wat met die wetgewing beoog word,
- ii) die onderskeie bepalings waarin die oogmerk mag voorkom, ontleed,
- iii) let op wat tot die bepaling gelei het (ten einde vas te stel wat die betrokke bepalings bedoel was om aan te spreek) en
- iv) logiese gevolgtrekkings maak ten opsigte van die konteks van die betrokke bepaling.

Die skrywer voer aan dat in die konteks van die Inkomstebelastingwet daar onderskei kan word tussen 'n oorheersende oogmerk van die wet en die oogmerk van spesifieke subbepalings van die wet. Daar kan byvoorbeeld aangevoer word dat die Inkomstebelastingwet in die breë poog om *inkomste* te belas, maar 'n spesifieke bepaling soos artikel 103 kan byvoorbeeld 'n doel hê om sekere belastingvermyding hok te slaan. Algemene bepalings, byvoorbeeld daardie wat die belastingbasis omskryf, sal meer geneig wees om die oorheersende oogmerk na te streef, waar ander spesifieke bepalings, byvoorbeeld dié wat bepaalde bedrae van belasting vrystel, duidelik van hierdie algemene oogmerk sal afwyk.<sup>220</sup>

Verder in hierdie afdeling sal die uitlegvermoedens, die intratekstuele en ekstratekstuele hulpmiddels ondersoek word. Die fokus is weereens om te bepaal of hierdie hulpmiddels enige ruimte laat vir 'n verwysing na rekeningkundige beginsels in die uitleg van die Inkomstebelastingwetgewing. Daar sal dan afgesluit word deur 'n gevolgtrekking rakende die doel van die Inkomstebelastingwet te maak.

### 6.3.2 Vermoedens

#### 6.3.2.1 Algemeen

Die uitlegvermoedens word deur Botha as aanvanklike aannames oor die betekenis van die wetgewing beskryf. Daar word gevolglik aangeneem dat wetgewing 'n sekere oogmerk het wat 'n ideale, voorafbepaalde resultaat behoort te verwesenlik.<sup>221</sup> Hierdie vermoedens kan egter uitdruklik of by noodwendige implikasies uitgesluit word.<sup>222</sup>

<sup>218</sup>. Botha *Wetsuitleg* 49: "Die 'bedoeling van die wetgewer' is 'n baie dubbelsinnige begrip in die Suid-Afrikaanse reg. Dit word of in 'n eng sin gebruik (as 'n dekmantel vir 'n tekstuele *plain meaning*-benadering tot uitleg) of in 'n wyer sin (waar dit 'n meer kontekstuele benadering impliseer)."

<sup>219</sup>. Kellaway *Principles* 69

<sup>220</sup>. Verwys na afdeling 6.3.4 van hierdie hoofstuk.

<sup>221</sup>. Botha *Wetsuitleg* 55: "Die uitlegvermoedens kan beskryf word as aanvanklike aannames oor die betekenis van die wetgewing. Met ander woorde, daar word aangeneem dat wetgewing 'n sekere oogmerk het wat 'n ideale voorafbepaalde resultaat behoort te verwesenlik."

<sup>222</sup>. Botha *Wetsuitleg* 57: "Regsvermoedens is gemeenregtelike reëls wat tydens wetsuitleg toegepas word, tensy wetgewing hulle uitdruklik of by noodwendige implikasie uitsluit."

'n Aantal vermoedens sal vervolgens in hierdie afdeling bespreek word wat moontlik ondersteuning aan die gebruik van rekeningkundige beginsels by die uitleg van die Inkomstebelastingwet mag verleen.

### 6.3.2.2 Tensy die teendeel blyk, word vermoed dat die wetgewer nie 'n onbillike, onregverdige of onredelike resultaat beoog nie.

#### 6.3.2.2.1 Beginsels

Waar wetgewing duidelik is, moet die howe aan die bedoeling van die wetgewer gehoor gee al is die uitwerking daarvan hard en onregverdig.<sup>223</sup> Waar die taalgebruik van die wetgewing egter twee konstruksies toelaat en die een konstruksie tot 'n ooglopende onregverdigheid aanleiding gee, sal die hof optree volgens die siening dat hierdie resultaat nie deur die wetgewer bedoel kon wees nie, mits die bedoeling uitdruklik verwoord word.<sup>224</sup>

'n Wet moet so uitgelê word dat dit die persone waarop dit van toepassing is, so min moontlik beswaar. 'n Beswarende bepaling word dus altyd streng uitgelê. 'n Harde uitleg behoort nie gevolg te word nie.<sup>225</sup>

#### 6.3.2.2.2 Toepassing

Die vraag kan nou tereg gevra word wat 'n billike en redelike resultaat by 'n inkomstebelasting daarstel.

Taljaard voer aan dat hierdie vermoede nie deur die howe in die konteks van belastingwetgewing aangewend is nie. Hy voer aan dat die rede hiervoor die aard van die belastingwetgewing is, deurdat die wetgewing die openbare belang probeer bevorder deur fondse vir die staat te in.<sup>226</sup> Die argument is dan waarskynlik dat die staat fondse benodig en dat die verhaling daarvan van die onderdane van die staat nie onregverdig as sodanig is nie.

Die skrywer wil egter argumenteer dat die geskiedenis van belasting 'n soeke uitwys na 'n basis vir die heffing van belasting wat regverdig teenoor al die onderdane van die staat is. Inkomstebelasting is ingestel, aangesien daar besluit is dat *inkomste* die beste aanwysing

<sup>223</sup> Steyn *Uitleg* 102: "J Voet laat hier die waarskuwing hoor dat hoewel dit geoorloof is om by die uitleg van 'n wet 'n duidelike onbillikheid te vermy, dit die regter nie vrystaan om onder die dekmantel van billikheid die deursigtige bepalings van 'n wet, al is hul ook hard en onregverdig, te verontagsaam nie."

<sup>224</sup> Steyn *Uitleg* 102: "Ons howe het hul meermale op hierdie vermoede beroep. Na bevestiging van die standpunt dat 'where a statute is clear, the court must give effect to the intention of the legislature, however harsh its operation may be to the individuals affected thereby', word in *Principal Immigration Officer v Bhula* 1931 AD 337 die volgende passasie uit Maxwell (derde uitgawe bl 299) met goedkeuring aangehaal: 'Whenever the language of the Legislature admits of two constructions, and if construed in one way would lead to obvious injustice, the Courts act upon the view that such a result could not have been intended unless the intention has been manifested in express words.'"

<sup>225</sup> Botha *Wetsuitleg* 70: "'n Bepaling moet sover moontlik só uitgelê word dat dit die persone op wie dit van toepassing is, so min moontlik beswaar of beperk. Beswarende bepalings (*dispositiones odiosae*) word dus altyd streng uitgelê."

<sup>226</sup> Taljaard *Gewone reëls* 66 tot 67.

van 'n persoon se spanderingsvermoë is en as sodanig die mees regverdigte basis is om 'n belasting op te hef.<sup>227</sup>

Daar kan dus geargumenteer word dat die grondslag van 'n inkomstebelasting is dat inkomste die beste aanduiding van 'n persoon se vermoë is om belasting te betaal. 'n Argument sal teen hierdie agtergrond uitgemaak kan word dat 'n uitleg wat 'n belasbare bedrag kies wat nie inkomste verteenwoordig nie, teenoor 'n uitleg wat 'n bedrag kies wat wel inkomste verteenwoordig, onregverdig is en nie aanvaar behoort te word nie. Laasgenoemde uitleg behoort "meer regverdig" te wees as die eersgenoemde uitleg. Daar word byvoorbeeld aangevoer dat die grondrede vir die vermoede teen dubbele belasting te vinde is in oorwegings van billikheid.<sup>228</sup> Die skrywer voer aan dat die idee van billikheid hier ontstaan, aangesien die verwysingsraamwerk is dat dieselfde bedrag nie twee keer by die begrip *inkomste* ingesluit word nie.

Rekeningkundige beginsels sal dan 'n rol te speel hê om aan te dui wat inkomste in 'n bepaalde situasie verteenwoordig.

In teenstelling met hierdie voorgestelde benadering is daar egter uitsprake in die Engelse reg wat deur ons howe aanvaar is dat daar nie van billikheid ter sprake is by 'n belastingwet nie.<sup>229</sup> Hierdie benadering bepaal dat daar slegs na die duidelike bewoording van die betrokke wet gekyk moet word. Laasgenoemde benadering kan egter gekritiseer word as 'n navolging van 'n streng letterlike benadering. Soos reeds vroeër bespreek, is hierdie benadering nie meer die aangewese benadering in die uitleg van wette nie.<sup>230</sup>

Ons howe het in sekere gevalle aangedui dat daar wel 'n mate van bevrediging verkry word uit 'n resultaat wat regverdig blyk te wees.<sup>231</sup>

Regter Wunsh het ook in ITC 1634<sup>232</sup> bevind dat 'n bepaalde uitleg wat na 'n regverdigte en redelike hantering lei, in ooreenstemming met die doel van die Inkomstebelastingwet moet

---

<sup>227.</sup> Verwys byvoorbeeld na Seligman *The Income Tax* 3 tot 18.

<sup>228.</sup> Emslie e.a. *Income Tax Cases and Materials* Chapter 2 Introduction: "In some circumstances, however, considerations of equity can and ought to inform the process of interpretation. For example, the rationale for the presumption against double taxation is to be found in considerations of equity. The applicability of principles of equity in any given situation is in the final analysis a matter for judicial choice (see *CIR v Nemojim (Pty) Ltd*)."

<sup>229.</sup> Verwys byvoorbeeld na die uitspraak van regter Rowlatt in *Cape Brandy Syndicate v IRC* (1921) 1KB 64 op 71: "(it simply means that) in a taxing act one has to look merely at what is clearly said. There is no room for any intendment. There is no equity about tax."

<sup>230.</sup> Verwys na afdeling 5.2.5 van hierdie hoofstuk.

<sup>231.</sup> Ar Corbett in *CIR v Nemojim (Pty) Ltd* 45 SATC 241 op 267: "It has been said that 'there is no equity about a tax'. While this may in many instances be a relevant guiding principle in the interpretation of fiscal legislation, there is nevertheless a measure of satisfaction to be gained from a result which seems equitable, both from the point of view of the taxpayer and from the point of view of the fiscus. And it may be fairly inferred that such a result is in conformity with the intention of the Legislature."

<sup>232.</sup> *ITC 1634* 60 SATC 235



wees.<sup>233</sup> Een van die Australiese beslissings waarna verwys word, maak juis verwysing daarna dat 'n soortgelyke uitleg toepaslik is, aangesien dit die *werklike inkomste* van die belastingpligtige belas.<sup>234</sup> Daar is dus na die skrywer se mening argumenteerbaar 'n verbintenis tussen die bepaling van die *werklike inkomste* van 'n belastingpligtige en 'n regverdige uitleg.

### 6.3.2.3 Die wetgewer beoog geen absurde gevolge nie

#### 6.3.2.3.1 Beginsels

By die nastrewe van 'n billike en redelike resultaat het ons howe meermale daarop gewys dat dié uitleg verkies moet word wat anomalieë vermy. Indien alle moontlike interpretasies van 'n bepaling onbillikhede of anomalieë meebring, moet die interpretasie wat die minste onbillik of onredelik is, aangeneem word.<sup>235</sup> Indien die onbillikhede of anomalieë almal van gelyke graad is, kan hierdie vermoede natuurlik van geen diens wees nie, en word gevolg gegee aan die gewone betekenis van die woorde.<sup>236</sup>

Daar is bevind dat dit toelaatbaar is om van die werklike betekenis van woorde af te wyk as die betekenis tot 'n belaglikheid of absurditeit aanleiding gee.<sup>237</sup> Die absurditeit moet egter so opvallend wees dat dit nooit die bedoeling van die wetgewer kon wees om so 'n resultaat daar te stel nie. Dit is verder ook belangrik dat die bedoeling van die wetgewer duidelik moet wees. Die bedoeling van die wetgewer moet nie net bloot 'n vermoede of waarskynlikheid wees nie.<sup>238</sup>

<sup>233.</sup> *ITC 1634 60 SATC 235 op 250*: "The principles laid down in the Australian cases, dealing with a statute the structure of which is essentially and in substance the same as ours, make sense and leads to a fair and reasonable treatment which must be in accordance with the intention of the Act."

<sup>234.</sup> *ITC 1634 60 SATC 235 op 253* waar r Wunsh uit *International Nickel Australia Ltd v FCT (1977) 7 ATR 739* aanhaal: "In such a case the true income of the taxpayer in the later year cannot be determined unless the exchange-loss or gain made in that year is deducted from or added to the income otherwise assessed."

<sup>235.</sup> *De Koker Silke on South African Income Tax* paragraaf 25.6: "Consideration of anomalies may be a guide to the construction of a particular statutory provision, especially when, if one view is taken as compared with another, there would be no or fewer or less important anomalies. But when, if one view is taken of the particular provision, there would be no less or no fewer or no less important anomalies than if another view is taken, such anomalies are not an aid to the construction of the provision."

<sup>236.</sup> *Steyn Uitleg 35*: "As daar na alle kante anomalieë en onaanneemlikhede is, moet die woorde hul gewone betekenis behou."

<sup>237.</sup> *Steyn Uitleg 118*: "In die woorde van Forster: 'Interpretatio quae parit absurdum, non est admittenda' ('n interpretasie wat 'n absurditeit skep, moet nie toegelaat word nie). Volgens hom is 'n inkortende uitleg geregverdig as die wyere betekenis tot 'n absurditeit lei, en volgens P Voet is dit geoorloof om van die eintlike betekenis van woorde af te wyk indien daardie betekenis 'n belaglikheid inhou."

<sup>238.</sup> *Steyn Uitleg 119*: "Die reël waarna in *Venter v R (supra)* verwys is, nl dat die hof van die betekenis van ondubbelsinnige en duidelike woorde kan afwyk as daardie betekenis lei tot 'absurdity so glaring that it could never have been contemplated by the legislature', word in *Shenker v The Master and another* 1936 AD 142, en in *Hatch v Koopoomal* 1936 AD 208 bevestig. In albei hierdie vonnisse word nadruk daarop gelê dat 'it is dangerous to speculate as to the intention of the legislature, and what seems an absurdity to one man does not seem an absurdity to another. The absurdity must be utterly glaring and the intention of the Legislature

Waar die bewoording van 'n bepaling in die wetgewing teenstrydig met die algemene karakter van die taalgebruik van die wetgewing is, en resultate lewer wat absurd is, sal die anomalie voldoende opvallend ("glaring") moet wees om 'n aanpassing aan die taal van die bepaling te regverdig om uitvoering aan die duidelike bedoeling van die wetgewer te gee.<sup>239</sup>

Dit is belangrik om daarop te let dat die feit dat 'n bepaalde uitleg 'n absurde resultaat lewer, bloot 'n vermoede laat ontstaan dat die uitleg nie die werklike wil van die wetgewer weergee nie. Die voldoening aan die wil van die wetgewer bly gevolglik die oorheersende reël van uitleg.<sup>240</sup>

### 6.3.2.3.2 Toepassing

Die vraag kan gestel word wat 'n absurditeit by 'n belastingwet sal verteenwoordig. Die skrywer voer aan dat 'n persoon 'n verwysingsraamwerk moet hê om te kan besluit dat 'n spesifieke geval absurd is. As 'n resultaat absurd is, is dit 'n resultaat wat nie onder die gegewe omstandighede verwag word nie. Dit impliseer altyd dat in die betrokke omstandighede 'n ander antwoord of resultaat verwag word. Die uitlegger het gevolglik reeds 'n verwagting van wat die resultaat behoort te wees en indien dit wesenlik hiervan afwyk, sal daar aangevoer word dat die resultaat absurd is.

Die skrywer is van mening dat indien dit aanvaar word dat die Inkomstebelastingwet geen onderliggende doel het, anders as om belasting te hef nie, dit waarskynlik altyd moeilik sal wees om te argumenteer dat enige gevolg absurd is, aangesien dit moeilik sal wees om te kan argumenteer dat die wetgewer nie die resultaat kon bedoel het nie.

Indien inkomstebelasting egter 'n oorheersende doel het, soos dat dit in die algemeen pog om inkomste te belas, kan aangevoer word dat 'n resultaat wat wesenlik van hierdie begrip verskil, absurd is.

'n Voorbeeld by kapitaalwinstbelasting is die geval waar die uitreiker van 'n opsie op die premie wat hy ontvang, belas word, maar waar daar dan geargumenteer word dat daar geen meganisme in die Inkomstebelastingwet is om vir 'n aftrekking van enige uitbetaling op

---

must be clear, and not a mere matter of surmise or probability' (143 en 212 onderskeidelik). Om 'n mate van objektiwiteit te behou, word die vereiste gestel dat die absurditeit ontwyfelbaar moet vasstaan."

<sup>239</sup>. Kellaway *Principles* 122: "With regard to a pointer as to what constitutes a 'glaring absurdity', it may be said that when the language of a provision of an enactment is repugnant to the generic character of the language the enactment which clearly discloses legislative intention (in other words, where there is some repugnance or conflict between the words of the provision and other provisions of the enactment), producing consequences which are absurd, the absurdity as such is sufficiently 'glaring' to warrant a modification of the language of the provision to satisfy the clear intent of the legislature."

<sup>240</sup>. Steyn *Uitleg* 35: "Wat opval by verskeie vonnisse wat op die Venter-saak fundeer, is dat daar telkens 'n beroep op die ontwyking van absurde gevolge gedoen word, as sou dit, naas voldoening aan die wil van die wetgewer, 'n selfstandige reël van konstruksie uitmaak. Dit is onjuis. Die feit dat 'n bepaalde uitleg belaglike resultate oplewer, is weliswaar 'n sterk aanduiding dat daardie uitleg verkeerd is, maar alleen omdat die absurditeit laat vermoed – net soos verskeie ander oorwegings dit kan doen, soos later sal blyk – dat die uitlegger nie op die werklike wil van die wetgewer uitgekom het nie."

daardie opsie voorsiening te maak nie.<sup>241</sup> Aangesien daar 'n verwagting is dat die uitreiker op die netto van sy ontvangste en uitvloeie belas moet word (die "wins" in kapitaalwinstbelasting dui op 'n netto bedrag), kan daar gevolglik aangevoer word dat die resultaat absurd is. Indien daar egter aanvaar word dat 'n belastingwet geen onderliggende grondslag het nie en 'n abstrakte bedrag wil belas, sal daar nie aangevoer kan word dat dit absurd is dat die betrokke uitreiker van die opsie op sy invloeie belas word en nie enige aftrekking vir sy uitvloeie kry nie. Daar sal geen gronde wees om aan te voer dat die resultaat absurd is nie.

Dit word gevolglik aan die hand gedoen dat 'n geval waar 'n belasbare bedrag deur die woorde van die wet voorgeskryf word wat wesenlik van die rekeningkundige inkomste wat op die betrokke feitestel vasgestel sal word, as 'n absurditeit kan geld. Weens die abstrakte aard van 'n inkomstebelasting, word aangevoer dat die sin vir wat 'n absurditeit sal verteenwoordig, gekweek word uit die verwagting wat inkomste in die betrokke geval behoort te wees. Aangesien rekeningkundige beginsels onder andere ten doel het om inkomste vas te stel, sal dit onvermydelik 'n gevoel kweek vir wat by 'n inkomstebelasting absurd is en wat nie.

Laasgenoemde argument moet gekwalifiseer word deurdat aanvaar word dat daar verskeie bepalings in die Inkomstebelastingwet is wat met 'n goeie rede van die bepaling van inkomste afwyk. Hier sal ander faktore egter waarskynlik 'n rol speel om aan te dui waarom die afwyking van inkomste nie in die betrokke geval absurd is nie. Daar word egter aan die hand gedoen dat byvoorbeeld by die vasstelling van bruto inkomste en aftrekkings ingevolge die algemene aftrekkingsformule, wat algemene bepalings is, die verwagting baie sterk behoort te wees dat dit 'n resultaat sal lewer wat ooreen behoort te stem met die begrip *inkomste*.

### 6.3.3 Intratekstuele en ekstratekstuele hulpmiddels

#### 6.3.3.1 Inleiding

Botha voer aan dat die belangrikste beginsel van wetsuitleg is dat die wetgewingsoogmerk in die lig van die gees, strekking en oogmerke van die Handves van Regte in die Grondwet toegepas moet word.<sup>242</sup> Dit is voor die handliggend dat die vasstelling van hierdie wetgewingsoogmerk 'n komplekse proses kan wees. Die uitlegger het egter 'n aantal

---

<sup>241</sup>. Die skryf van 'n opsie is 'n beskikking vir kapitaalwinstbelastingdoeleindes en die premie sal gevolglik op die datum van uitreiking as 'n kapitaalwinst belasbaar wees. Die uitreiker besit egter dan geen bate waaroor beskik kan word nie en daar kan dus aangevoer word dat enige betaling by die skikking van die opsie nie as 'n aftrekking sal kwalifiseer nie. Die enigste bepaling wat voorsiening maak vir 'n moontlike aftrekking is paragraaf 4(b)(ii) van die Agste Bylae. Hier ontstaan die vraag egter of aangevoer kan word dat die uitbetaling ten opsigte van die aanvanklike beskikking gemaak word. Daar word aangevoer dat om anders te bepaal tot 'n absurde resultaat (die ekonomiese wins van die belastingpligtige word nie belas nie) aanleiding sal gee en gevolglik nie die regte uitleg is nie.

<sup>242</sup>. Botha *Uitleg* 81: "Die belangrikste beginsel van wetsuitleg is die toepassing van die wetgewingsoogmerk in die lig van die gees, strekking en oogmerke van die Handves van Regte in die Grondwet."

hulpmiddels beskikbaar om hom by te staan in die proses om die wetgewingsoogmerk vas te stel. Hierdie hulpmiddels word in twee klasse opgedeel, naamlik intratekstuele (inwendige) hulpmiddels en ekstratekstuele (uitwendige) hulpmiddels.<sup>243</sup>

Inwendige hulpmiddels behels die wetgewing en die verskillende dele waaruit dit bestaan, terwyl uitwendige hulpmiddels eksterne faktore behels wat buite die wetgewingsteks staan.

By die kontekstuele benadering van wetsuitleg word die hulpmiddels van die begin af in gebruik geneem om die doel en oogmerk van die wetgewing vas te stel.<sup>244</sup> Die uitlegger moet die wetgewing as 'n volgehoue geheel bestudeer.<sup>245</sup>

Kellaway voer aan dat 'n hulpmiddel 'n geldige oorweging sal wees as dit verenigbaar is met die drievoudige sintese.<sup>246</sup>

Sekere intratekstuele en ekstratekstuele hulpmiddels sal nou in die volgende afdelings in meer besonderhede bespreek word, en hulle toepaslikheid op die Inkomstebelastingwet, en meer spesifiek of hulle 'n verwysing na rekeningkundige beginsels magtig of verbied, sal oorweeg word.

### 6.3.3.2 Intratekstuele / Inwendige hulpmiddels

'n Inwendige hulpmiddel verwys na iets in die wetgewing self wat ondersteun in die verduideliking van 'n statutêre bepaling in die betrokke wet.

#### 6.3.3.2.1 Titel

##### 6.3.3.2.1.1 Beginsels

Dit is toelaatbaar om die titel van wetgewing in ag te neem in die proses om die bedoeling van die wetgewer vas te stel sover as wat dit aanduidend mag wees van die bedoeling van die wetgewer. Die titel word beskou om deel van die wetgewing uit te maak.<sup>247</sup>

---

<sup>243.</sup> Botha *Uitleg* 81: "Die uitlegger het 'n wye reeks hulpmiddels beskikbaar om die oogmerk van die wetgewing vas te stel. ... Daar is twee kategorieë hulpmiddels: die intratekstuele (inwendige) hulpmiddels behels die wetgewing en die verskillende dele waaruit dit bestaan, terwyl die ekstratekstuele (uitwendige) hulpmiddels eksterne faktore wat buite die wetgewingsteks staan, behels."

<sup>244.</sup> Botha *Wetsuitleg* 81: "... terwyl die kontekstualiste-aanhangers van die begin af al die faktore binne en buite die bepaling aanwend om die doel daarvan te bepaal."

<sup>245.</sup> Botha *Wetsuitleg* 81: "Voordat die verskillende uitleghulpmiddels bespreek word, moet dit weer eens beklemtoon word dat die uitlegger die wetgewing as 'n volgehoue geheel moet bestudeer."

<sup>246.</sup> Kellaway *Principles* 257: "The submission here is that if what is categorised as an 'aid' to the interpretation of an enactment is compatible with the aforementioned triple synthesis, it would be a valid consideration for extracting the meaning of a statutory provision such that it is acceptable to the judiciary."

<sup>247.</sup> Kellaway *Principles* 257: "It is now permissible ... when in the process of ascertaining the intention of the legislature, to have regard to the title of the Act in so far as it may tend to show the purpose of the legislature, ... Clearly, in South Africa today the title is regarded as forming part of the Act, and to have regard to the title as an aid to construction is now beyond doubt."

- i) in die proses om die bedoeling van die wetgewer vas te stel en
- ii) om die oogmerk en omvang van die wetgewing vas te stel.

Maar die titel is altyd ondergeskik aan wat die wetgewing duidelik bepaal.<sup>254</sup>

### 6.3.3.2.1.2 Toepassing

Die titel van die Inkomstebelastingwet dui aan dat dit 'n belasting op *inkomste* is. Dit word algemeen aanvaar dat daar verskeie gevalle is waar die Inkomstebelastingwet van hierdie algemene beginsel sal afwyk. Die wetgewer neem byvoorbeeld besluite om sekere inkomste nie te belas nie, aangesien dit een of ander beleidsrigting bevorder. Die skrywer wil egter aanvoer dat die titel wel aanduidend kan wees van hoe 'n algemene bepaling soos die bruto inkomste-omskrywing en die algemene aftrekkingsformule<sup>255</sup> uitgelê moet word en veral in 'n geval waar meer as een uitleg vir die bepaalde bewoording wat gebruik is, moontlik is. Die verskeie hofsake wat oor die bruto inkomste-omskrywing en die algemene aftrekkingsformule<sup>256</sup> gehandel het, bevestig dat daar baie onsekerheid of dubbelsinnigheid bestaan ten opsigte van die bewoording wat in hierdie bepaling gebruik is.

Indien laasgenoemde voorstel aanvaar word, sal rekeningkundige beginsels wel 'n rol kan speel in die uitleg van die Inkomstebelastingwet. Dit is egter duidelik dat die titel op sigself nie gebruik kan word om die andersins duidelike bewoording van die Inkomstebelastingwet te beperk of uit te brei nie.

Die skrywer doen egter aan die hand dat in gevalle waar daar dubbelsinnigheid is, die titel as aanduiding kan dien dat daardie uitleg eerder gevolg moet word wat die belasbare bedrag vasstel om gelyk aan inkomste te wees (soos deur rekeningkundige beginsels vasgestel word). Die skrywer gee egter toe dat laasgenoemde nie 'n benadering is wat tot op hede in baie gevalle deur ons howe toegepas is nie.

### 6.3.3.2.2 Die lang titel

#### 6.3.3.2.2.1 Beginsels

Die lang titel bevat 'n kort beskrywing van die onderwerp waaroor die wet handel. Ons howe het dan ook by meer as een geleentheid waar twyfel oor die uitleg van 'n bepaling in wetgewing bestaan het, hul toevlug tot die lang titel geneem.<sup>257</sup>

<sup>254</sup>. Kellaway *Principles* 259: "If the words of a provision of a statute are clear and unambiguous the 'title of an Act' may not control, restrict or extend the plain meaning of the provision, nor may it in any way affect the interpretation of the provision. But where there is ambiguity in the words of the enactment, the title of the Act may be referred to: (i) in the process of ascertaining the intention of the legislature; and (ii) in order to determine the object and scope of the Act; the title always being subordinate to what the statute clearly enacts."

<sup>255</sup>. Artikel 11(a) van die Inkomstebelastingwet.

<sup>256</sup>. Artikel 11(a) van die Inkomstebelastingwet.

<sup>257</sup>. Steyn *Uitleg* 147: "Die lang titel bevat 'n beknopte beskrywing van die onderwerp waaroor die wet handel.

Die lang titel maak deel van die wetgewing uit wat deur die wetgewer tydens die wetgewingsproses oorweeg word. Die waarde van die lang titel in die vasstelling van die doel van die betrokke wetgewing sal van die inligting afhang wat dit bevat.<sup>258</sup> Die hof is geregtig om die lang titel van 'n wet te gebruik om die oogmerk daarvan vas te stel.<sup>259</sup>

Daar is egter beslis dat die lang titel slegs gebruik mag word indien die woorde van 'n betrokke bepaling onduidelik of dubbelsinnig is.<sup>260</sup> Die bewoording van die lang titel kan egter nooit die duidelike voorskrifte van die bepaalde artikel verander nie.<sup>261</sup> Botha voer egter aan dat die lang titel (soos al die ander intra- en ekstratekstuele hulpmiddels) van meet af aan gebruik behoort te word om die oogmerk van die wetgewing vas te stel, ongeag of die teks duidelik is of nie.<sup>262</sup>

'n Onderskeid word tussen die lang titel en die kort titel van 'n wet gemaak. Die kort titel dien as die naam van die wetgewing terwyl die lang titel die onderwerpe opsom waarvoor die wetgewing handel.<sup>263</sup>

### 6.3.3.2.2 Toepassing

Die lang titel van die Inkomstebelastingwet is die volgende:

*"Tot samevatting van die wetsbepalings met betrekking tot die belasting van inkomstes en geskenke, om voorsiening te maak vir die verhaal van*

---

Net soos die wetgewer soms in 'n voorrede verklaar wat die aanleidende oorsake tot, of sy doel met 'n wet is, so trag hy om die lang titel die draagwydte van die wet aan te dui. ... Ons howe het dan ook tereg by meer as een geleentheid waar twyfel bestaan het, hul toevlug tot die lang titel geneem. In *Sheeley v Registrar and Taxing Master* 1911 TPD 299 verwys regter-president De Villiers na die lang titel van Wet 28 van 1907 (T), en vervolg dan: 'That was the end, or the object, which the Legislature had in view, and if the language in the body of the Act fairly bears out that end or object which it expressed to be its intention, the Court is bound to give effect to it.... It is clear that, at the least, the Court is entitled to look at the long title of the Act in order to see what end or object the Legislature had in view.'

- <sup>258.</sup> Botha *Wetsuitleg* 88 tot 89: "Die lang titel bevat 'n kort beskrywing van die onderwerp waarvoor die wet handel. Dit vorm deel van die wetgewing wat deur die wetgewer oorweeg word tydens die wetgewingsproses. Die uiteindelijke waarde van die lang titel om die oogmerk van die wetgewing vas te stel, sal telkens afhang van die inligting wat dit bevat."
- <sup>259.</sup> Botha *Wetsuitleg* 90: "Die hof is geregtig om die lang titel van 'n wet te gebruik om die oogmerk daarvan vas te stel (*Bhyat v Commissioner for Immigration* 1932 AD)."
- <sup>260.</sup> Botha *Wetsuitleg* 90: "Daar is egter in *S v Nel* 1987 4 SA 276 (O) beslis dat die lang titel slegs gebruik mag word indien die woorde van 'n bepaalde bepaling onduidelik of dubbelsinnig is."
- <sup>261.</sup> Botha *Wetsuitleg* 90: "Die bewoording van die lang titel kan egter nooit die duidelike voorskrifte van die bepaalde artikel verander nie (*S v Kock* 1975 3 SA 332(O))."
- <sup>262.</sup> Botha *Wetsuitleg* 90: "Uitsprake soos hierdie herbevestig bloot die ortodokse benadering tot wetsuitleg, want die lang titel (soos al die ander intra- en ekstratekstuele hulpmiddels) behoort van meet af aan gebruik te word om die oogmerk van die wetgewing vas te stel, ongeag of die teks duidelik is of nie."
- <sup>263.</sup> Kellaway *Principles* 259: "A distinction is drawn between the long title and the short title of an Act. The latter serves as the official *name* of the Act, whereas the 'long title' summarises the subjects with which the Act deals."

*belastings op persone, om voorsiening te maak vir die aftrek deur werkgewers van die besoldiging van werknemers van bedrae ten opsigte van die aanspreeklikheid van werknemers vir sekere belastings, en om voorsiening te maak vir voorlopige belastingbetalings en vir die betaling aan die Nasionale Inkomstefonds van gedeeltes van die normale belasting en die rente en ander heffings ten opsigte van bedoelde belastings, en om voorsiening te maak vir aangeleenthede wat daarmee in verband staan."*  
(Onderstreping ingevoeg.)

Die lang titel is nie van baie hulp om die oogmerk van die Inkomstebelastingwet vas te stel nie, maar bevestig dat die Inkomstebelastingwet onder andere handel oor die belas van *inkomste*.

Die gevolgtrekking is gevolglik dat die lang titel wel ondersteuning vir die argument bied dat die oorhoofse doel van die Inkomstebelastingwet is om *inkomste* te belas. In die mate wat rekeningkundige beginsels dus aanduidend is van wat *inkomste* in bepaalde omstandighede behels, kan dit dus toepassing vind.

Weer eens is dit nodig om te beklemtoon dat die lang titel nie gebruik kan word om die duidelike bewoording van 'n bepaling te verander waar die doel van die bepaling in ooreenstemming met die bewoording is nie. Daar is byvoorbeeld verskeie bepalings in die Inkomstebelastingwet waar daar doelbewus van die bepaling van *inkomste* in die gewone betekenis daarvan afgewyk word. In hierdie gevalle sal die lang titel nie die duidelike betekenis daarvan verander nie. Die skrywer is egter van mening dat die lang titel wel by die uitleg van algemene bepalings, soos die bruto inkomste-omskrywing<sup>264</sup> en die algemene aftrekkingsformule,<sup>265</sup> van hulp kan wees en veral waar daar onsekerheid of dubbelsinningheid ten opsigte van die betekenis van die bepalings bestaan. As hierdie bepalings se breë doel nie is om inkomste te belas nie, is dit moeilik om in te sien wat die rede was vir die invoeging in die lang titel dat die Inkomstebelastingwet onder andere die belas van inkomste behandel.

Waar die woorde van 'n bepaling van die Inkomstebelastingwet dus onduidelik of dubbelsinnig is, dien die lang titel na die skrywer se mening as 'n aanduiding dat die toepaslike uitleg daardie een is wat daartoe lei dat *inkomste* belas word.

### 6.3.3.2.3 Die wet as geheel

#### 6.3.3.2.3.1 Beginsels

'n Bepaling in 'n wet moet nie op sy eie uitgelê word nie, maar eerder in sy samehang met die hele wet. 'n Bepaling moet dus nie uitgelê word deur bloot net daardie bepaling te lees nie, maar eerder nadat die hele wet deurgegaan is. 'n Bepaling van 'n wet word dikwels deur

<sup>264</sup>. Artikel 1 van die Inkomstebelastingwet.

<sup>265</sup>. Artikel 11(a) van die Inkomstebelastingwet.

'n ander bepaling beïnvloed.<sup>266</sup>

### 6.3.3.2.3.2 Toepassing

Die skrywer is van mening dat dit uit die samestelling van die Inkomstebelastingwet afgelei kan word dat die wet op 'n raamwerk gebaseer is wat in die breë met rekeningkundige beginsels ooreenstem.

Beide inkomstebelasting en rekeningkunde het byvoorbeeld reëls wat bepaal wanneer 'n item as inkomste of as 'n uitgawe (aftrekking) kwalifiseer. Verder is die werking van handelsvoorraad om paring by handel tussen die koste van die handelsvoorraad en die opbrengs daarvan te bewerkstellig, byvoorbeeld ook in beide stelsels teenwoordig.

Die begrippe wat in die Inkomstebelastingwet gebruik word, is ook in baie gevalle aan die rekeningkundige vakgebied ontleen, byvoorbeeld bruto inkomste, inkomste, onkoste, verliese, ens.

Slytasietoelaes word byvoorbeeld ook gebruik om die onkoste van masjinerie en toerusting met die inkomste te paar wat daaruit verdien word.

Alhoewel daar beslisse verskille tussen inkomstebelastingreg en rekeningkunde is, is dit duidelik dat die inkomstebelastingreg in die breë op rekeningkundige beginsels gebou is. In vroeër jare, toe die belastingwette minder kompleks was, was daar in baie gevalle nie wesenlike verskille tussen 'n belastingpligtige se belasbare inkomste en sy rekeningkundige netto inkomste nie.

Dit is dus moontlik om te argumenteer dat 'n oorweging van die wet as 'n geheel 'n algemene doel demonstreer, dat dit in die breë beoog om rekeningkundige beginsels te volg in die vaststelling van belasbare inkomste.

Die skrywer gee toe dat die breë konteks op sy eie nie voldoende is om 'n spesifieke bepaling se betekenis te wysig nie, maar waar dubbelsinnigheid teenwoordig is, word daar aangevoer dat die algemene struktuur as aanduiding kan dien dat 'n uitleg wat met rekeningkundige beginsels versoenbaar is, eerder gevolg moet word (waar moontlik en toepaslik).

### 6.3.3.3 Ekstratekstuele / eksterne hulpmiddels

Eksterne bewyse van omstandighede ten tye van die aanvaarding van wetgewing is toelaatbaar en mag gebruik word ter ondersteuning in die uitleg of ondersoek van bepalings van wetgewing om die werklike betekenis vas te stel, of die taal wat gebruik word

<sup>266</sup>. Steyn *Uitleg* 136: "'n Bepaling moet nie as opsigselfstaande uitgelê word nie, maar in sy samehang met die hele wet, of soos dit soms gestel word, *ex visceribus actus*, uit die ingewande van die wet. In die *Corpus Juris* reeds vind ons die stelling dat dit nie reg is om, sonder dat die hele wet deurgekyk is en nadat slegs 'n enkele bepaling daarvan onder oë geneem is, 'n oordeel te vel of 'n mening uit te spreek nie. Donellus wys daarop dat die een bepaling van 'n wet dikwels deur 'n ander verbeter of getemper word."



dubbelsinnig is of nie. Die taal wat in die wetgewing gebruik is, is immers teen die agtergrond van hierdie omstandighede gebruik. Direkte getuienis oor wat die wetgewer bedoel het, byvoorbeeld wat direk ten opsigte van die bedoeling van die wetgewer gesê is, is egter nooit toelaatbaar nie.<sup>267</sup>

Die volgende maak toelaatbare "omringende omstandighede" (ekstern tot die wetgewing) uit<sup>268</sup>:

- i) offisiële parlamentsverslae (Hansard)
- ii) verslae van kommissies wat aangestel is om aangeleenthede te ondersoek wat uiteindelik tot die wetgewing aanleiding gegee het en
- iii) 'n verslag van 'n statutêre raad.

In toepaslike gevalle, kan ekstratekstuele hulpmiddels 'n bydrae lewer om 'n verwysing na rekeningkundige beginsels in die uitleg van die bepalings van die Inkomstebelastingwet toepaslik te maak, byvoorbeeld waar daar direk daarna verwys word dat 'n bepaling op rekeningkundige beginsels geskoei is.

#### 6.3.4 Gevolgtrekking oor die doel van die Inkomstebelastingwet

Die navorsingsfase word afgesluit deur 'n gevolgtrekking ten opsigte van die doel of oogmerk van die wetgewing te maak.

Die skrywer is van mening dat inkomstebelasting 'n oorhoofse doelwit het, maar dat individuele bepalings ook 'n meer spesifieke doel kan hê. Hierdie verhandeling fokus bloot op die oorhoofse doelwit van die Inkomstebelastingwet. Hierdie oorhoofse doelwit sal dan waarskynlik vir algemene bepalings, soos die bruto inkomste-omskrywing en die algemene aftrekkingsformule, geld. Sonder om 'n ontleding van die Inkomstebelastingwet as sodanig te maak, sal 'n mens waarskynlik verwag dat een van die volgende die oorhoofse doelwit van die Inkomstebelastingwet sal wees:

- i) om belasting te hef (op 'n wyse wat nie noodwendig op 'n breër beginsel gebaseer is nie), of
- ii) om 'n belasting op *inkomste* te hef (met spesifieke doelbewuste afwykings van hierdie breë beginsel).

Indien die eersgenoemde doelwit geld, hoort dit geensins tot die uitleg van wetsbepalings by te dra nie, aangesien dit geen beginsel vaslê nie. Algemene bepalings, soos die bruto inkomste-omskrywing en die algemene aftrekkingsformule, sal dan geen onderliggende

---

<sup>267</sup>. Kellaway *Principles* 281: "Extrinsic evidence of circumstances, at the time, that surrounded the passing of an Act (the language of which was used with reference to those circumstances) is admissible and may be adduced in aid of interpreting or examining the provisions of an enactment in the quest to determine its true meaning, whether or not the language used is ambiguous. But, direct evidence of what the legislature intended (for example as to what was said with regard to the intention of the law-giver) is never admissible."

<sup>268</sup>. Kellaway *Principles* 282: "It has been suggested that the following constitute admissible "surrounding circumstances" (external to a statute): Hansard; reports of commissions appointed to investigate matters which eventually lead to an enactment; and a report of a statutory board."

beginsel hê anders as om die belasting wat hefbaar is, vas te stel nie. Die wetsuitlegger sal dan geen ander keuse hê as om die woorde van die wetgewer nougeset na te volg nie, aangesien die woorde van die wet die enigste aanduiding sal wees van die bedoeling van die wetgewer. Die doel van die bepaling sal wees wat die woorde ook al aandui. Die skrywer voer aan dat in gevalle van onduidelikheid oor wat die woorde presies beteken, die enigste uitweg is om die woorde semanties en juridies te ontleed. In die meeste gevalle sal dit moeilik wees om te bevind dat die resultaat wat bereik word nie bedoel was nie, want daar is geen beginsel waarteen die resultaat getoets kan word nie.

Die tweede genoemde beginsel is meer spesifiek en lê wel 'n breë beginsel neer. Indien hierdie doelwit geldig is, sal die wetsuitlegger in gevalle van onduidelikheid steeds 'n semantiese en juridiese ontleding van die bewoording kan maak, maar sal hy 'n onderliggende beginsel hê waaraan hy die resultaat sal kan toets.

In hierdie afdeling is daar gepoog om aan te dui dat daar wel 'n moontlikheid bestaan om te argumenteer dat die oorheersende doel van die Inkomstebelastingwet is om die belastingpligtige op sy *inkomste* vir die jaar van aanslag te belas. Hierdie argument is in 'n aantal sake geopper.<sup>269</sup>

Dit moet onmiddellik egter ook gestel word dat daar verskeie gevalle is waar die Inkomstebelastingwet doelbewus van laasgenoemde oorheersende bepaling sal afwyk. Die skrywer is egter van mening dat daar ten minste by die algemene heffings- en aftrekkingsbepalings 'n verwagting is dat hulle teen die agtergrond van die gestelde oorheersende doel uitgelê moet word.

Indien dit aanvaar word dat die wetgewer se uitgangspunt by die skryf van die algemene heffings- en aftrekkingsbepaling is om die berekening van inkomste (in die gewone sin van die woord) te omskryf deur van die geskrewe woord gebruik te maak, sal 'n letterlike uitleg van die woorde moontlik skade aan die bedoeling van die wetgewer doen en veroorsaak dat die doel van die wetgewing nie bevorder word nie. 'n Verwysing na regsbegrippe sal ook nie noodwendig toepaslik wees nie, aangesien die vasstelling van *inkomste* nie deur regsbegrippe gereël word nie. Die vraag moet dus gevra word hoe toepaslik dit is om 'n semantiese ontleding van die individuele woorde van die heffingsbepaling en die algemene aftrekkingsformule as basis vir 'n uitleg van hierdie bepaling te gebruik. Die skrywer wil aanvoer dat 'n semantiese ontleding van die individuele woorde van die heffingsbepaling en die algemene aftrekkingsformule daartoe kan lei dat 'n uitleg daarvan op geen onderliggende beginsel (soos die vasstelling van die ware inkomste van die belastingpligtige) gebaseer sal wees nie. Die skrywer is verder van mening dat dit moeilik is om te aanvaar dat 'n inkomstebelasting op geen onderliggende beginsels gebaseer is nie en dat die heffingsbepalings en algemene aftrekkingsbepalings nie ten doel het om 'n belastingpligtige op sy ware inkomste te belas nie. Na die skrywer se mening word hierdie vermoede versterk deur die feit dat die wetgewer baie algemene ongedefinieerde begrippe in die omskrywing van bruto inkomste gebruik het wat vir uitleg oop is (byvoorbeeld "toeval" en "van 'n kapitale

<sup>269</sup> Verwys na bespreking in paragraaf 3.3 van hierdie hoofstuk.

aard"). Dit is na die skrywer se mening weer eens moeilik om te aanvaar dat die wetgewer breë begrippe sou gebruik het teen die agtergrond van 'n wete dat daar geen beginsel is wat hierdie bepalings ten grondslag lê nie. Die skrywer voer aan dat die algemene taal wel sin maak teen die agtergrond dat die Inkomstebelastingwet poog om in die breë inkomste te belas. Al die beginsels van die vakgebied rekeningkunde is dus beskikbaar, waar toepaslik, om die begrippe wat gebruik is, uit te lê.

Indien die argumente aanvaar word wat voorhou dat die oorhoofse doel van 'n inkomstebelasting is om 'n belasting op die *inkomste* van belastingbetalers te hef, sal dit gevolglik argumenteerbaar 'n verwysing na rekeningkundige beginsels (wat onder andere daarmee gemeed is om *inkomste* te meet) by die uitleg van die bepalings van die Inkomstebelastingwet toepaslik maak. Laasgenoemde sal die geval wees aangesien die belangrikste beginsel van wetsuitleg is om die doel en oogmerk van 'n wet toe te pas.

Indien die hofsake rakende die bruto inkomste-omskrywing en algemene aftrekkingformule ondersoek word, is daar nie in baie gevalle (indien enige) na die doel van hierdie bepalings verwys nie. Die skrywer erken dus dat dit wil voorkom asof dit nie algemeen aanvaar word dat die doel van hierdie bepalings is om *inkomste* in die breë te bereken nie. Die skrywer is egter van mening dat rekeningkundige beginsels 'n groter rol in die uitleg van hierdie bepalings behoort te gespeel het.

Dit is duidelik uit die besprekings in hierdie afdeling dat 'n gevolgtrekking rakende die doel van die Inkomstebelastingwet nie altyd maklik is om te bereik nie. Die skrywer wil egter aanvoer dat in gevalle waar die woorde van 'n bepaling vir 'n uitleg vatbaar is wat in lyn is met die toepassing van rekeningkundige beginsels, hierdie 'n sinvolle uitleg sal wees. Dit sal egter natuurlik nodig wees om deeglik kennis te neem van al die omstandighede van die betrokke geval, aangesien die Inkomstebelastingwet wel in baie gevalle doelbewus van die gewone beginsels van die vasstelling van inkomste afwyk.

## 6.4 Konkretiseringsfase

### 6.4.1 Inleiding<sup>270</sup>

Konkretisering is die laaste stadium van die uitlegproses. Tydens hierdie fase word die teks, die oogmerk van die wetgewing en die feite van die betrokke geval bymekaargebring om 'n behoorlike uitleg aan die betrokke wetsbepaling te gee.<sup>271</sup>

Nadat die teks gelees is, al die vermoedens, hulpmiddels en beginsels nagevors is om die konteks en die oogmerk van die wetgewing vas te stel, word die teks, die konteks en die oogmerk gesamentlik oorweeg om 'n toepaslike uitleg vir die betrokke feitelike situasie te

<sup>270</sup>. Verwys na afdeling 5.3.1.3 van hierdie hoofstuk.

<sup>271</sup>. Botha *Wetsuitleg* 117: "Volgens Du Plessis (1986:149) is die konkretisering die laaste stadium van die uitlegproses. Die wetgewing word gerealiseer of verwesenlik (deel van die werklikheid gemaak). Tydens konkretisering word die teks en die oogmerk van die wetgewing, en die feitelike situasie byeengebring om 'n oplossing te bereik. (Sinonieme vir die begrip konkretisering is oa verwerkliking, harmoniëring, realisering, korrelering en vormgewing.)"

vind.<sup>272</sup>

Botha som hierdie fase as volg op:<sup>273</sup>

*"Tydens konkretisering word die abstrakte teks van die wetgewing en die oogmerk van die wetgewing (wat reeds vroeër in die proses vasgestel is), binne die raamwerk van die grondwetlike beginsels en riglyne met die konkrete feite van die betrokke geval geharmoniseer."*

Die volgende moontlikhede kan tydens hierdie fase opduik:<sup>274</sup>

- i) die betrokke bepaling van die wet word sonder enige probleme binne die raamwerk van die oogmerk van die wetgewing en die grondwetlike riglyne op die feite van die betrokke geval toegepas;
- ii) betekeniswysigende uitleg is nodig indien die voorlopige teksbetekenis nie met die oogmerk van die wetgewing ooreenstem nie en
- iii) geen betekeniswysigende uitleg is moontlik nie, aangesien die oogmerk van die wetgewing nie duidelik is nie of indien die oogmerk nie 'n betekeniswysigende uitleg ondersteun nie.

#### 6.4.2 Betekeniswysigende uitleg

In gevalle waar die oogmerk van die wetgewing betekeniswysiging ondersteun, kan die voorlopige teksbetekenis óf ingekort word (beperkende uitleg) óf verbreed word (uitbreidende uitleg).<sup>275</sup>

Die voorlopige teksbetekenis mag gewysig word wanneer dit nie aan die oogmerk van die wetgewing gevolg sal gee nie. Daarom moet die oogmerk van die wetgewing in elke geval vasgestel word, selfs al is die aanvanklike betekenis van die teks duidelik. Die aanvanklike teksbetekenis moet altyd met die oogmerk van die wetgewing vergelyk word om seker te maak dat die oogmerk bevorder word.<sup>276</sup>

<sup>272.</sup> Botha *Wetsuitleg* 117: "Dit is die proses waardeur die uitlegger vanaf die abstrakte na die praktiese werklikheid beweeg om die betrokke wetgewing toe te pas. Nadat die teks gelees is, al die vermoedens, hulpmiddels en beginsels nagevors is om te kontekstualiseer en die oogmerk van die wetgewing te vind, word daardie resultate met die teks en die feitelike situasie byeengebring om 'n toepaslike resultaat te bereik.

<sup>273.</sup> Botha *Wetsuitleg* 118

<sup>274.</sup> Botha *Wetsuitleg* 123 tot 135

<sup>275.</sup> Botha *Wetsuitleg* 124: "... indien die oogmerk van die betekeniswysigende ondersteun, is daar in beginsel slegs twee moontlikhede: óf die voorlopige teksbetekenis word ingekort (beperkende uitleg) óf die voorlopige teksbetekenis word verbreed (uitbreidende uitleg)."

<sup>276.</sup> Botha *Wetsuitleg* 124: "Die vraag ontstaan nou: wanneer mag die houe die voorlopige teksbetekenis wysig, en waarom? Die bronne noem 'n aantal gronde (bv dubbeisinnigheid en absurditeit), wat egter in een beginsel saamgevat kan word: indien dit blyk dat die voorlopige betekenis van die teks nie gevolg sal gee aan die oogmerk van die wetgewing nie. Daarom moet die oogmerk van die wetgewing in elke geval vasgestel word, selfs al is die aanvanklike betekenis van die teks duidelik. Die aanvanklike teksbetekenis moet altyd met die oogmerk van die wetgewing vergelyk word om seker te maak dat die oogmerk bevorder

Dubbelsinnighede, vaaghede en absurditeite dien as aanwysers dat betekeniswysigende uitleg moontlik nodig mag wees. Die oogmerk van wetgewing (binne die raamwerk van die Grondwet) is egter die kwalifiseerder. Slegs indien die oogmerk van die wetgewing asook die wetsteks, die konteks en die Grondwet sonder twyfel betekeniswysigende uitleg ondersteun, mag die hof afwyk van die aanvanklike teksbetekenis.<sup>277</sup>

Die hof sal slegs betekeniswysigende uitleg toepas indien die aanvanklike teksbetekenis nie die oogmerk van die wetgewing weergee nie. Daar sal egter ook van die duidelike of ondubbelsinnige teksbetekenis afgewyk word indien dit nie die doel van die wetgewing weergee nie.<sup>278</sup>

Die hof se vermoë om betekeniswysigende uitleg toe te pas is egter beperk tot minder ingrypende wysigings. Die rede hiervoor is dat die vereiste gestel word dat betekeniswysigende uitleg slegs sal plaasvind as die oogmerk van die wetgewing duidelik is. In gevalle waar ingrypende wysigings nodig is, sal dit op sigself veroorsaak dat daar minder sekerheid oor die wetgewingsoogmerk is.<sup>279</sup>

Die skrywer is van mening dat die verskeidenheid van gevalle waar die Inkomstebelastingwet afwyk van die argumenteerbare oorhoofse doel, naamlik om *inkomste* te belas, dit moeilik sal maak om in bepaalde gevalle aan te voer dat woordwysigende uitleg nodig is. Gevalle mag egter voorkom waar hierdie oorhoofse doel voldoende duidelik sal wees om woordwysigende uitleg te regverdig.

#### 6.4.3 Geen betekeniswysigende uitleg is moontlik nie

In gevalle waar die oogmerk van die wetgewing nie duidelik is nie of die oogmerk nie 'n betekeniswysigende uitleg ondersteun nie, sal die hof nie 'n betekeniswysigende uitleg aan 'n bepaling van die wet kan toeskryf nie. In sulke gevalle is dit die taak van die wetgewer om die foute in die wetgewing reg te stel of enige leemtes daarin aan te vul.<sup>280</sup>

---

sal word (Cowen 1980: 394).

<sup>277.</sup> Botha *Wetsuitleg* 124

<sup>278.</sup> Botha *Wetsuitleg* 133 tot 134: "Daar moet egter onthou word dat die hof nie sommer voor die voet van betekeniswysigende uitleg gebruik sal maak nie. Slegs indien dit seker is dat die aanvanklike teksbetekenis nie die oogmerk van die wetgewing weerspieël nie, sal die hof betekeniswysigende uitleg toepas. In *Ngwenya v Hindley* 1950 1 SA 839 (K) het die hof beslis dat dit geoorloof sou wees om woorde 'in te lees' om 'n absurde gevolg te vermy. 'n Ander beginsel wat weer eens beklemtoon moet word, is die feit dat daar ook 'n sogenaamde 'duidelike en ondubbelsinnige' teksbetekenis afgewyk kan word indien dit nie met die oogmerk van die wetgewing weerspieël nie (*Shenker v The Master* 1936 AD 142)."

<sup>279.</sup> Botha *Wetsuitleg* 134: "In watter mate mag 'n hof betekeniswysigende uitleg toepas? Die antwoord lê in die vereiste van die duidelike wetgewingsoogmerk: hoe meer ingrypend die wysigings, hoe minder seker kan die hof wees van die oogmerk van die wetgewing. Dit kom neer op 'n *catch-22* situasie: hoe meer verwarrend die woorde van die wetgewing, hoe moeiliker sal dit vir die hof wees om die oogmerk vas te stel. Die hof se regskeppende diskresie tydens wetsuitleg is dus uit die aard van die saak beperk tot minder ingrypende wysigings.

<sup>280.</sup> Botha *Wetsuitleg* 134 tot 135: "Dit behoort duidelik te wees dat die hof se diskresie om betekeniswysigende uitleg toe te pas in die praktyk slegs van beperkte omvang is. Indien die oogmerk van die wetgewing nie duidelik is nie of indien die oogmerk nie 'n betekeniswysigende uitleg ondersteun nie, is dit

## 6.5 Gevolgtrekking oor rol van rekeningkundige beginsels in die uitleg van die Inkomstebelastingwet

Daar is in hierdie afdeling geargumenteer dat rekeningkundige beginsels by verskeie beginsels van wetsuitleg 'n rol kan speel wanneer die bepalings van die Inkomstebelastingwet uitgelê word.

Daar word toegegee dat die meeste van die beginsels nie op sigself deurslaggewend in die uitleg van 'n bepaling van die Inkomstebelastingwet sal wees nie. Die skrywer is egter van mening dat 'n kombinasie van die beginsels egter in bepaalde omstandighede daartoe aanleiding kan gee dat rekeningkundige beginsels toepaslik geag kan word wanneer 'n bepaling van die Inkomstebelastingwet uitgelê word. Die mening is ook uitgespreek dat algemene bepalings wat as grondslag vir die bepaling van belasbare inkomste dien, soos die bruto inkomste-omskrywing en die algemene aftrekkingsformule, se uitleg wel deur rekeningkundige beginsels beïnvloed behoort te word. Die belangrikste rede hiervoor is dat daar aangevoer word dat die oorhoofse doel van die Inkomstebelastingwet is om *inkomste* te belas. Die skrywer gee toe dat rekeningkundige beginsels egter meestal nie deur die howe in ag geneem is by die uitleg van die genoemde bepalings nie.

## 7 GEVOLGTREKKING

Die rol wat rekeningkundige beginsels in die uitleg van die Inkomstebelastingwet tot op hede gespeel het, was baie beperk. In die uitleg van die bruto inkomste-omskrywing en die algemene aftrekkingsformule spesifiek het rekeningkundige beginsels nie 'n belangrike rol vervul nie. Sommige belastingkenners gaan so ver om te bevind dat rekeningkundige beginsels geen rol by die uitleg van die Inkomstebelastingwet te speel het nie.

In hierdie hoofstuk is daar gepoog om aan te dui dat sommige van die uitsprake van regters wat baie verdoemend vir die rol van rekeningkundige beginsels in die uitleg van die Inkomstebelastingwet blyk te wees, moontlik nie gegrond was nie en ook moontlik te eng in latere sake toegepas is.

Daar is bevind dat rekeningkundige beginsels wel 'n rol gespeel het om as aanduiding van die wetgewer se bedoeling te dien, dat die Inkomstebelastingwet in die breë 'n belastingpligtige se ware inkomste belas, dat rekeningkundige beginsels relevant kan wees om 'n onderskeid tussen kapitaal en inkomste te maak (beide by ontvangste en onkoste) en dat daar na rekeningkundige beginsels by die uitleg van kommersiële begrippe, wat in die Inkomstebelastingwet gebruik word, verwys kan word.

---

die taak van die wetgewer om die foute in die wetgewing te verbeter of die leemtes aan te vul. In so 'n geval sal die konkretisering noodwendig gebrekkig wees, want die teks, oogmerk en die betrokke situasie is nie volkome geharmonieer nie. Die howe se regskeppende funksie word beperk tot die verwysingsraamwerk van die oogmerk van die wetgewing, en nie verder nie. Indien die hof nie in staat is om 'n leemte in die betrokke wetgewing aan te vul nie, moet die gemenerereg aangewend word om, indien moontlik, die konkretiseringsproses te voltooi. (Onthou egter dat artikel 39(2) van die Grondwet vereis dat ook die reëls van die gemenerereg aan die waardes en beginsels in die Grondwet moet voldoen.)"

Daar is ook geargumenteer dat 'n alternatiewe uitleg van die bruto inkomste-omskrywing moontlik is en dat die omskrywing volgens hierdie uitleg effektief *inkomste* as sodanig belas. Dit is ook argumenteerbaar dat die gebruik van die woorde *ontvang* en *toegeval* juis ook as 'n aanduiding dien dat rekeningkundige inkomste, eerder as byvoorbeeld ekonomiese inkomste, die basis van die berekening van inkomstebelasting uitmaak. Die skrywer gee egter toe dat hierdie argumente nie algemeen aanvaar word as die geldende belastingreg te wees nie. Die skrywer is egter van mening dat die voorgestelde alternatiewe uitleg 'n meer sinvolle uitleg van die bruto inkomste-omskrywing is. Die uitgebreide rol van rekeningkundige beginsels in hierdie alternatiewe uitleg is voor die hand liggend.

Daar is ook aangedui dat rekeningkundige beginsels wel 'n rol kan speel in die toepassing van verskeie beginsels van wetsuitleg. Dit is na die skrywer se mening argumenteerbaar dat die oorhoofse doel van die Inkomstebelastingwet is om *inkomste* te belas. In toepaslike omstandighede sal 'n kombinasie van beginsels, wat by die uitleg van wette gebruik word, na die skrywer se mening dit sterk argumenteerbaar maak dat 'n uitleg wat *inkomste* belas eerder gevolg moet word as 'n uitleg wat afwyk van die belas van *inkomste*. Indien laasgenoemde voorstel aanvaar word, sal rekeningkundige beginsels 'n belangrike rol in die uitleg van die bepalinge van die Inkomstebelastingwet speel.

**HOOFSTUK 3**  
**DIE ROL VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS IN DIE AUSTRALIESE**  
**INKOMSTEBELASTINGREG**

---

1	INLEIDING.....	88
1.1	Doelwit van hierdie hoofstuk.....	88
1.2	Status van buitelandse regspraak.....	88
1.3	Struktuur van die hoofstuk.....	89
2	AUSTRALIESE INKOMSTEBELASTINGWETGEWING.....	89
2.1	Agtergrond.....	89
2.2	Heffingsbepalings.....	90
2.2.1	Die ITAA 1936.....	90
2.2.2	Die ITAA 1997.....	91
2.2.3	Vergelyking van die ITAA 1936 en die ITAA 1997.....	92
2.3	Aftrakkings.....	92
2.4	Statutêre konsep.....	93
3	TOEPASLIKHEID VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS.....	93
3.1	Inleiding.....	93
3.2	Algemene verbintenis tussen rekeningkunde en inkomstebelasting.....	93
3.2.1	Geen formele bewoorde verwantskap.....	93
3.2.2	Strukturele ooreenkomste.....	94
3.2.3	Tendens in hofbeslissings om na rekeningkundige beginsels te verwys.....	95
3.2.4	Hof se rol in beslissing van toepaslikheid van rekeningkundige beginsels.....	96
3.2.5	Rol van rekeningkunde in die skepping van regsreëls.....	96
3.3	Vasstelling van bruto inkomste.....	97
3.3.1	Inleiding.....	97
3.3.2	Wat word deur die begrip <i>inkomste</i> omvat?.....	98
3.3.2.1	Inleiding.....	98
3.3.2.2	Kommersiële betekenis.....	98
3.3.2.3	Die rol van rekeningkundige beginsels in die vasstelling van inkomste.....	100
3.3.2.4	Gevolgtrekking.....	103
3.3.3	Wanneer word inkomste <i>verkry</i> ("derived")?.....	104
3.3.3.1	Inleiding.....	104
3.3.3.2	Kontantbasis.....	105
3.3.3.3	Toevallingsbasis.....	106
3.3.3.4	Keuse van 'n toepaslike basis.....	106
3.3.3.5	Toepaslikheid van rekeningkundige beginsels.....	108
3.3.3.6	Gevolgtrekking.....	109
3.3.4	Toepaslikheid van rekeningkundige beginsels: Praktiese gevalle.....	109



3.3.4.1	Inleiding .....	109
3.3.4.2	<i>Arthur Murray (N.S.W) Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation</i> .....	110
3.3.4.3	<i>Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia v. Citibank Limited; Citicorp Finance Pty. Ltd. and Citicorp Wholesale Pty. Limited</i> .....	113
3.3.4.3.1	Inleiding .....	113
3.3.4.3.2	Agtergrond .....	113
3.3.4.3.3	Die saak in die laer hof .....	114
3.3.4.3.4	Die saak in die hoër hof .....	115
3.3.5	Gevolgtrekking .....	118
3.4	Uitgawes .....	118
3.4.1	Inleiding .....	118
3.4.2	Wanneer is 'n verlies of onkoste <i>aangegaan</i> ? .....	118
3.4.2.1	'n Regskundige ontleding .....	118
3.4.2.2	Tydsberekening van 'n aftrekking .....	121
3.4.3	Wanneer is 'n verlies of onkoste nie van 'n <i>kapitale aard</i> nie? .....	128
3.5	Winsbenadering .....	129
4	GEVOLGTREKKING RAKENDE TOEPASLIKHEID VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS .....	133
4.1	Algemeen .....	133
4.2	Inkomste .....	134
4.3	Uitgawes .....	134
5	TOEPASLIKHEID OP SUID-AFRIKAANSE INKOMSTEBELASTINGREG .....	135
5.1	Inkomste .....	135
5.1.1	Inleiding .....	135
5.1.2	Omskrywing van heffingsbepalings .....	135
5.1.3	Vergelyking van heffingsbepaling .....	136
5.1.3.1	Inleiding .....	136
5.1.3.2	Algemeen aanvaarde betekenis .....	136
5.1.3.3	Alternatiewe uitleg .....	139
5.1.4	Toepaslikheid van rekeningkundige beginsels .....	140
5.1.4.1	Algemeen aanvaarde betekenis .....	140
5.1.4.2	Alternatiewe betekenis .....	140
5.1.4.2.1	Inleiding .....	140
5.1.4.2.2	Toepassing van die kontant- en toevallingsbasis .....	141
5.1.4.2.3	Winsbenadering .....	142
5.2	Aftrekkings .....	142
5.2.1	Inleiding .....	142
5.2.2	Omskrywing van aftrekkingsbepalings .....	143
5.2.3	Vergelyking van heffingsbepalings .....	143
5.2.3.1	Inleiding .....	143
5.2.3.2	Bewoording .....	143
5.2.3.3	Suid-Afrikaanse hofuitsprake .....	145

5.2.4 Toepaslikheid van rekeningkundige beginsels .....	148
---------------------------------------------------------	-----

## 1 INLEIDING

### 1.1 Doelwit van hierdie hoofstuk

Daar is by verskeie geleenthede in Suid-Afrikaanse hofsake na hofuitsprake in die Verenigde Koninkryk en Australië verwys om leiding te verskaf by die oplossing van Suid-Afrikaanse belastingkwessies en by die uitleg van die Inkomstebelastingwet.<sup>1</sup> Dit is waarskynlik veilig om te sê dat, wat die verwysing na buitelandse hofsake betref, daar meer na laasgenoemde twee lande se regspraak verwys word as na dié van enige ander land. Dit word gevolglik toepaslik geag om die inkomstebelastingreg in genoemde twee lande kortliks te oorweeg om te bepaal in watter mate rekeningkundige beginsels daar in die uitleg van die bepalings van die betrokke inkomstebelastingwetgewing toepassing vind. Weer eens sal daar op die rol van rekeningkundige beginsels in die uitleg van die heffingsbepalings en die algemene aftrekkingsformule (waar van toepassing) gefokus word. Hierdie hoofstuk behandel die posisie in Australië terwyl hoofstuk 4 die posisie in die Verenigde Koninkryk behandel.

Die doelwitte van hierdie hoofstuk is gevolglik die volgende:

- i) om te bepaal in watter mate rekeningkundige beginsels in die Australiese inkomstebelastingreg toepassing vind en
- ii) om ondersoek in te stel of die benadering wat in Australië gevolg word, ook in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg toepassing kan vind.

### 1.2 Status van buitelandse regspraak

Voordat die toepaslikheid van buitelandse presedente verder ondersoek word, is dit belangrik om kennis te neem van die waarskuwings van handboekskrywers en regters in hierdie verband.

Silke<sup>2</sup> en Meyerowitz<sup>3</sup> verwys na verskeie hofuitsprake<sup>4</sup> waar gewaarsku word dat die

<sup>1</sup>. Meyerowitz *Income Tax* paragraaf 3.26: "English cases have influenced the development of the South African income tax jurisprudence to a considerable extent. ... Occasionally American cases, too, have been referred to, and in many instances Australian decisions are cited, which can be explained by the fact, mentioned in the remarks on the history of the legislation, that the first Income Tax Act of the Republic was modelled on the Income Tax Act of New South Wales."

<sup>2</sup>. Silke *South African Income Tax* paragraaf 25.4: "As regards the effect of foreign decisions, the courts have frequently pointed out that the income tax decisions of other countries must be cautiously approached owing to the difference in the basis of taxation applicable in foreign countries. In referring to such decisions, therefore one must always bear in mind that they may be based upon a differently worded statute from the statute under consideration. They may, however, be most valuable and may very well influence South African courts, particularly when they deal with a point of law that also occurs in the South African Act."

<sup>3</sup>. Meyerowitz *Income Tax* paragraaf 3.26: "However, if one bears in mind that the imposition of income tax is based on statute law, one will readily appreciate that the decisions of English or other courts cannot be followed without qualification. If the wording of the statutory provision with which the quoted cases deal is not

toepassing van buitelandse hofuitsprake op Suid-Afrikaanse wetgewing versigtig benader moet word, aangesien die betrokke lande se belastingbassis van Suid-Afrika s'n kan verskil. Dit is noodsaaklik om te beseef dat buitelandse hofuitsprake op wetgewing gebaseer is wat waarskynlik anders as Suid-Afrika se wetgewing bewoord is. Tog kan hulle van groot waarde wees as hulle 'n regsput behandel wat ook in Suid-Afrika toepassing vind.

### 1.3 Struktuur van die hoofstuk

In die lig van die waarskuwing van die handboekskrywers en regters, waarna hierbo verwys word, sal hierdie hoofstuk in die eerste plek die heffingsbepalings en die algemene aftrekkingsformule in die Australiese inkomstebelastingwetgewing ondersoek. Later in die hoofstuk sal daar dan 'n vergelyking tussen hierdie bepalinge en die ooreenstemmende bepalinge in die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet getref word, om te bepaal in watter mate daar ooreenstemming of verskille is, en in watter mate die beginsels wat in die Australiese inkomstebelastingreg geld, dus in die Suid-Afrikaanse konteks toepassing kan vind.

Daar sal dan ondersoek ingestel word in watter mate rekeningkundige beginsels 'n rol in die uitleg van die bepalinge van Australië se inkomstebelastingwetgewing speel. In die lig van die gevolgtrekking rakende die ooreenstemming of andersins van die bewoording van die betrokke bepalinge in die Australiese wetgewing en die ooreenstemmende bepalinge in die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet, sal daar dan oorweeg word in watter mate die geïdentifiseerde Australiese beginsels ook in Suid-Afrika toepassing kan vind.

## 2 AUSTRALIESE INKOMSTEBELASTINGWETGEWING

### 2.1 Agtergrond

Aangesien die Australiese inkomstebelastingwetgewing in 'n oorgangsfase is, is dit eers nodig om kortliks agtergrond oor die status van die wetgewing te verskaf.

Die belangrikste stuk van die Australiese inkomstebelastingwetgewing, die "Income Tax Assessment Act 1936"<sup>5</sup>, is tans in die proses om deur 'n vereenvoudigde wet, die "Income Tax Assessment Act 1997"<sup>6</sup>, vervang te word.

Die eerste gedeelte van die nuwe vereenvoudigde wetgewing het op 1 Julie 1997 in werking getree. Verdere gedeeltes van die vereenvoudigde wetgewing word geleidelik as "Tax Law Improvement Acts" ingefaseer. Laasgenoemde wette word dan met die ITAA 1997 gekonsolideer.

Tot tyd en wyl die vereenvoudigingsprojek voltooi is, sal dit nodig wees om na beide die

---

similar to the South African one, the decision cannot be applied."

<sup>4</sup> Verwys byvoorbeeld na *CIR v Lunnon* 1924 AD 94, 1 SATC 7; *Pyott v CIR* 1945 AD 128, 13 SATC 121; *SA Marine Corporation Ltd v CIR* 1955 (1) SA 654 (C), 20 SATC 15

<sup>5</sup> Verder in hierdie verhandeling word daar bloot na "die ITAA 1936" verwys.

<sup>6</sup> Verder in hierdie verhandeling word daar bloot na "die ITAA 1997" verwys.

ITAA 1936 en die ITAA 1997 te verwys. Die ITAA 1936 word nie herroep nie, maar sal geleidelik ophou om van toepassing te wees. Waar die werking van 'n artikel van die ITAA 1936 gestaak word, word daar 'n nota ingevoeg wat aandui van wanneer die betrokke artikel nie meer van toepassing is nie en 'n verwysing word ingevoeg na die nuwe bepaling in die ITAA 1997.

Die ITAA 1997 is bedoel om breedweg dieselfde werking as die ITAA 1936 te hê. Die nuwe wetgewing gebruik bloot eenvoudiger taal en 'n eenvoudiger struktuur.

Artikel 1-3(1) van die ITAA 1997 maak dit duidelik dat die vereenvoudigde wetgewing in die algemeen poog om die ITAA 1936 te volg.<sup>7</sup> Sodoende word gepoog om te verseker dat vorige hofsake, belastingaanwysings en ander toepaslike materiaal van toepassing sal bly. Artikel 1-3(2) verduidelik eersgenoemde artikel verder deur breedweg te bepaal dat, tensy die teendeel bewys word, die bedoeling wat in die ITAA 1936 weergegee is, onveranderd in die ITAA 1997 sal bly en nie anders uitgelê sal word bloot omdat die bewoording verander het nie.<sup>8</sup>

## 2.2 Heffingsbepalings

### 2.2.1 Die ITAA 1936

Die heffingsbepaling van die ITAA 1936 kom in artikel 17 voor. Dit bepaal dat inkomstebelasting op die *belasbare inkomste* ("taxable income") gehef word wat deur 'n belastingpligtige *verkry* ("derived") is.<sup>9</sup> Artikel 6 omskryf dan *belasbare inkomste* as die bedrag wat oorbly nadat alle toelaatbare aftrekkings van *aanslag-inkomste* ("assessable income") afgetrek is. Artikel 25(1) bepaal dan dat *aanslag-inkomste* ten opsigte van 'n inwoner van Australië alle *bruto inkomste* ("gross income") insluit wat direk of indirek uit alle bronne binne en buite Australië *verkry* ("derived") is, wat nie vrygestelde inkomste is nie.<sup>10</sup>

Dit is dus duidelik dat *bruto inkomste wat verkry is* ("gross income derived") die basis van inkomstebelasting in Australië vorm (volgens die ITAA 1936).

7. ITAA 1997 artikel 1-3(1): "This Act contains provisions of the Income Tax Assessment Act 1936 in a rewritten form."

8. ITAA 1997 artikel 1-3(2): "If: (a) that Act [dit verwys na ITAA 1936] expressed an idea in a particular form of words; and (b) this Act appears to have expressed the same idea in a different form of words in order to use a clearer or simpler style; the ideas are not to be taken to be different just because different forms of words were used."

9. ITAA 1936 artikel 17(1): "Subject to this Act, income tax at the rates declared by the Parliament is levied, and shall be paid, for the financial year that commenced on 1 July 1965 and for each succeeding financial year, upon the taxable income derived during the year of income by any person, whether a resident or a non-resident."

10. ITAA 1936 artikel 25 (1): "The assessable income of a taxpayer shall include: (a) where the taxpayer is a resident: the gross income derived directly or indirectly from all sources whether in or out of Australia ... which is not exempt income ..."

### 2.2.2 Die ITAA 1997

Die heffingsbepaling van die ITAA 1997 kom in artikel 4-10 voor. Inkomstebelasting wat betaalbaar is, word bereken deur *belasbare inkomste* ("taxable income") met 'n voorgeskrewe koers te vermenigvuldig en die resultaat met sekere belastingafsettings ("tax offsets") te verminder.<sup>11</sup>

*Belasbare inkomste* word weer bereken deur *aanslag-inkomste* ("assessable income") met toelaatbare aftrekkings ("deductions") te verminder.<sup>12</sup>

*Aanslag-inkomste* sluit *gewone inkomste* ("ordinary income") in.<sup>13</sup> Die begrip *gewone inkomste* omvat inkomste ingevolge gewone formulerings soos in 'n verskeidenheid van hofsake verduidelik word.

Die *aanslag-inkomste* van 'n Australiese inwoner sluit die *gewone inkomste* in wat direk of indirek uit alle bronne binne en buite Australië *verkry* ("derived") is.<sup>14</sup>

Die begrip "derived" is wel gedeeltelik in die ITAA 1997 omskryf. Dit word bloot omskryf as 'n betekenis te hê wat deur artikel 6-5(4) beïnvloed word.<sup>15</sup> Artikel 6-5(4) bepaal dat 'n persoon geag sal word om 'n bedrag *gewone inkomste* te ontvang het, wanneer die betrokke bedrag aangewend word of daarmee gehandel word tot die betrokke persoon se voordeel of soos deur die persoon beveel.<sup>16</sup>

Verder sluit *aanslag-inkomste* ook *statutêre inkomste* ("statutory income") in.<sup>17</sup> *Statutêre inkomste* is bedrae wat spesifiek deur die ITAA 1997 by inkomste ingesluit word selfs al kwalifiseer hierdie bedrae nie as *gewone inkomste* nie.

- 
11. ITAA 1997 artikel 4-10(3): "Work out your income tax for the \*financial year as follows:  
income tax = (taxable income × rate) – tax offsets "
12. ITAA 1997 artikel 4-15(1): (1) Work out your **taxable income** for the income year like this:  
taxable income = assessable income – deductions
13. ITAA 1997 artikel 6-5(1): "Your assessable income includes income according to ordinary concepts, which is called ordinary income."
14. ITAA 1997 artikel 6-5(2): "If you are an Australian resident, your assessable income includes the \*ordinary income you \*derived directly or indirectly from all sources, whether in or out of Australia, during the income year."
15. ITAA 1997 artikel 995-1(1): "**derive** has a meaning affected by subsection 6-5(4)."
16. ITAA 1997 artikel 6-5(4): "In working out whether you have **derived** an amount of \*ordinary income, and (if so) when you **derived** it, you are taken to have received the amount as soon as it is applied or dealt with in any way on your behalf or as you direct."
17. ITAA 1997 artikel 6-10(1): "Your assessable income also includes some amounts that are not \*ordinary income. Note: These are included by provisions about assessable income. For a summary list of these provisions, see section 10-5. (2) Amounts that are *not* \*ordinary income, but are included in your assessable income by provisions about assessable income, are called **statutory income**. Note: Many provisions in the summary list in section 10-5 contain rules about *ordinary income*. These rules do not change its character as ordinary income."

### 2.2.3 Vergelyking van die ITAA 1936 en die ITAA 1997

Uit bogenoemde is dit duidelik dat die basis van inkomstebelasting in Australië nou steeds (ten minste gedeeltelik) *gewone inkomste is wat verkry is* ("ordinary income derived"). Aanwysing TR98/1 vat artikel 6-5(2) en (3) van die ITAA 1997 saam, deur aan te voer dat 'n belastingpligtige by sy *aanslag-inkomste die bruto inkomste verkry* ("gross income derived"), moet insluit.<sup>18</sup> Dit wil dus voorkom asof die basis van inkomstebelasting in Australië nie deur die ITAA 1997 verander is nie. Laasgenoemde is konsekwent in die toepassing van die filosofie agter die herskrif van die ITAA 1936.

Twee vrae ontstaan uit bogenoemde heffingsbepalings, naamlik:

- i) Wat word deur die begrip *bruto inkomste* ("gross income") omvat en
- ii) wanneer word *bruto inkomste verkry* ("derived")?

Hierdie vrae sal later in hierdie hoofstuk aangespreek word.<sup>19</sup>

### 2.3 Aftrekkings

Die algemene aftrekkingsformule in die ITAA 1936 word in artikel 51(1) vervat.<sup>20</sup> Die ooreenstemmende bepaling in die ITAA 1997 is artikel 8-1.<sup>21</sup> Die betrokke artikels in beide wette bepaal in wese dieselfde. Van *aanslag-inkomste* ("assessable income") kan enige verlies of onkoste afgetrek word wat in die voortbrenging van die *aanslag-inkomste* aangegaan is ("incurred") of in die beoefening van 'n sakeonderneming vir die doel van die verdien van *aanslag-inkomste* aangegaan is, op die voorwaarde dat die onkoste nie kapitaal, privaat of huishoudelik van aard is nie, nie in die voortbrenging van vrygestelde inkomste aangegaan is nie, of nie spesifiek as 'n aftrekking verbied word nie. Hierdie aftrekkings staan bekend as "algemene aftrekkings".

'n Aantal vrae kom uit hierdie bepaling na vore waarvan die volgende vir doeleindes van hierdie studie belangrik is:

---

<sup>18</sup>. Aanwysing TR 98/1 van die Australian Tax Office op 1: "Under subsection 6-5(2) and (3) of the Income Tax Assessment Act 1997 (ITAA 1997) taxpayers must include in assessable income the gross income derived."

<sup>19</sup>. Verwys na paragrawe 3.3.2 en 3.3.3 van hierdie hoofstuk.

<sup>20</sup>. ITAA 1936 artikel 51(1): "All losses and outgoings to the extent to which they are incurred in gaining or producing the assessable income, or are necessarily incurred in carrying on a business for the purpose of gaining or producing such income, shall be allowable deductions except to the extent to which they are losses or outgoings of capital, or of a capital, private or domestic nature, or are incurred in relation to the gaining or production of exempt income."

<sup>21</sup>. ITAA 1997 artikel 8-1(1): "You can deduct from your assessable income any loss or outgoing to the extent that: it is incurred in gaining or producing your assessable income; or it is necessarily incurred in carrying on a \*business for the purpose of gaining or producing your assessable income." ITAA 1997 artikel 8-1(2): "However, you cannot deduct a loss or outgoing under this section to the extent that: it is a loss or outgoing of capital, or of a capital nature; or it is a loss or outgoing of a private or domestic nature; or it is incurred in relation to gaining or producing your \*exempt income; or a provision of this Act prevents you from deducting it." ITAA 1997 artikel 8-1(3): "A loss or outgoing that you can deduct under this section is called a general deduction."

- i) Wanneer is 'n verlies of onkoste nie van 'n *kapitale aard* nie en
- ii) wanneer is 'n verliese of onkoste *aangegaan* ("incurred")?

Hierdie twee vrae sal later in hierdie hoofstuk aangespreek word.<sup>22</sup>

## 2.4 Statutêre konsep

Dit is dus duidelik dat die bedrag waarop inkomstebelasting bereken word, naamlik *belasbare inkomste* ("taxable income"), soos in Suid-Afrika, 'n statutêre konsep is. Die bedrae wat belas word en die bedrae wat as 'n aftrekking kwalifiseer, is in besonderhede omskryf. Die bedrag wat belas word, is in die wetgewing omskryf en is nie noodwendig die wins of verlies wat vir 'n gegewe periode deur rekenmeesters bereken is nie.<sup>23</sup>

Vir baie jare is daar aanvaar dat die Australiese inkomstebelastingwetgewing, net soos in Suid-Afrika, op die kunsmatige of statutêre teorie vir die vasstelling van belasbare inkomste geskoei is. Meer onlangs is daar egter ook aanvaar dat die wetgewing in bepaalde gevalle ook van die winsteorie gebruik maak om belasbare inkomste te bepaal.<sup>24</sup>

## 3 TOEPASLIKHEID VAN REKENINGKUNDIGE BEGINSELS

### 3.1 Inleiding

In hierdie afdeling sal die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels in die uitleg van die Australiese inkomstebelastingwetgewing ondersoek word. Daar sal op die uitleg van die heffingsbepalings en die algemene aftrekkingsformule gefokus word.

In die eerste plek sal daar na 'n paar algemene aangeleenthede rakende die verbintenis tussen rekeningkundige beginsels en die vasstelling van belasbare inkomste gekyk word.

Die res van die afdeling sal dan in drie onderafdelings opgedeel word wat onderskeidelik handel oor die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels in die vasstelling van bruto inkomste aan die een kant, die vasstelling van aftrekbare uitgawes aan die ander kant, en laastens oor die toepassing van die winsbenadering (wat spesifieke winste en verliese behandel).

### 3.2 Algemene verbintenis tussen rekeningkunde en inkomstebelasting

#### 3.2.1 Geen formele bewoorde verwantskap

Beide die ITAA 1936 en die ITAA 1997 bevat geen uitdruklike verwysing na rekeningkundige inkomste en die rekeningkundige metodes wat deur die belastingbetaler gekies en toegepas is nie. Daar is gevolglik geen formele (bewoorde) verwantskap tussen inkomstebelasting en

---

<sup>22</sup> Verwys na afdeling 3.4.2 en 3.4.3 van hierdie hoofstuk.

<sup>23</sup> Blaikie 1981 *Relevance of Accounting Principles* 692 (paragraaf 2.02): "The amount upon which the business enterprise is subjected to tax is thus a statutory concept, viz., taxable income, and this is so notwithstanding what the accountant determines to be the profit or loss of the period."

<sup>24</sup> Verwys na die bespreking in afdeling 3.5 van hierdie hoofstuk.

finansiële rekeningkunde in Australië aanvaar nie.<sup>25</sup>

### 3.2.2 Strukturele ooreenkomste

Die raamwerk van die inkomstebelastingwetgewing is aanvanklik met verwysing na rekeningkundige en sakebeginsels geformuleer.<sup>26</sup>

Dit is duidelik dat die Australiese belastingstelsel die meeste van die algemene rekeningkundige beginsels in een of ander vorm geïnkorporeer het. Die erkenning van handelsvoorraad as deel van die berekening van koste van verkope (artikel 28 van die ITAA 1936) en die aftrekbaarheid van waardevermindering oor die verwagte leeftyd van aanleg (artikel 54 van die ITAA 1936) dien as voorbeelde van die toepassing van die paringsbeginsel van rekeningkunde. Die gebruik van die jaar van aanslag is 'n aanvaarding van die rekeningkundige periode-begrip. Die erkenning van aftrekkings vir verliese en onkoste (artikel 51 van die ITAA 1936) in die mate dat hulle aangegaan is in die voortbrenging van aanslag-inkomste ("assessable income"), en wat nie van 'n kapitale aard is nie, dra 'n ooreenkoms met die inkomste/kapitaal-ontleding wat gedurende vroeëre jare vir rekeningkundige doeleindes ingevolge die paringsbeginsel toegepas is. Die feit dat aanslag-inkomste ("assessable income") omskryf is as *bruto inkomste wat verdien is* ("gross income derived"), impliseer die toepassing van die toevallings- en kontantbasis van rekeningkunde ingevolge die paringsbegrip. Konserwatisme en wesenlikheid is waarskynlik die enigste van die algemene rekeningkundige beginsels wat nie in een of ander vorm in die belastingreg aangetref word nie.<sup>27</sup>

Dit is egter belangrik om daarop te let dat daar wel 'n fundamentele verskil tussen die vasstelling van wins vir doeleindes van finansiële rekeningkunde en die inkomstebelastingstelsel is. By finansiële rekeningkunde is die toepassing van die paringsbegrip noodsaaklik vir die vasstelling van die rekeningkundige wins deurdat onkoste

<sup>25</sup> Porcano ea 1993 *Alignment of Taxable Income* 485: "... the Income Tax Assessment Act in Australia makes no explicit reference to accounting income and the accounting method adopted by a taxpayer. Thus this formal relationship [hier word verwys na die Amerikaanse inkomstebelastingstelsel] between tax and financial accounting has not been adopted in Australia, per se."

<sup>26</sup> Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 55 (paragraaf 7.2): "The framework of the tax law, having been originally formulated from accounting and business principles, still has much in common with those principles..."

<sup>27</sup> Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 49 (paragraaf 2.3): "... the tax legislation has incorporated most of the so-called accounting principles in one form or another. For instance the need to recognise trading stock as a part of the cost of goods sold (s.28) and the deductibility of depreciation over the useful life of plant (s.54) are basically applications of the matching concept in accountancy. The adoption of a year of income (s.6) and a substituted accounting period (s.18) reflects the accounting period convention. Moreover the recognition of deductions for losses and outgoings (s.51) to the extent they are incurred in gaining or producing the assessable income and which are not of capital or a capital nature, carries a resemblance to the revenue v capital analysis of the matching concept. Similarly the recognition of assessable income as including gross income derived (s.25(1)) implicates the accrual and cash bases of accounting under the matching concept. Perhaps the only accounting principles which are not obvious in the tax legislation are the policies of conservatism and materiality."



met inkomste in 'n bepaalde periode gepaar word. In kontras met laasgenoemde, word inkomste ingevolge artikel 25 van die ITAA 1936 en aftrekbare onkoste ingevolge artikel 51 van die ITAA 1936 afsonderlik onder die genoemde artikels erken en daar is geen voorskrif in hierdie artikels dat die betrokke onkoste en inkomste in 'n bepaalde jaar gepaar moet word nie.<sup>28</sup>

By vroeëre wette was daar min of geen verskil tussen die belasbare inkomste en rekeningkundige wins van 'n onderneming nie. Hierdie verwantskap tussen rekeningkundige beginsels en die vasstelling van belasbare inkomste vir inkomstebelastingdoeleindes is in die Australiese belastingwetgewing in die twintiger- en dertigerjare van die twintigste eeu gevestig deur die betrokke formulering wat aangeneem is.<sup>29</sup> Dit is duidelik dat die filosofie agter die vasstelling van inkomstebelasting was dat rekeningkundige beginsels die basis sou vorm waarop inkomstebelasting bereken moes word. Vandag is daar egter 'n wesenlike hoeveelheid verskille tussen die belasbare inkomste en rekeningkundige wins van 'n onderneming wat in kontras staan met die aanvanklike posisie waar daar betreklik min verskille tussen hierdie twee syfers was.<sup>30</sup>

Die raamwerk van die Australiese belastingreg, wat aanvanklik op rekeningkundige en sakebeginsels geformuleer is, het vandag steeds baie met rekeningkundige beginsels gemeen, maar daar is ook besliste verskille.

### 3.2.3 Tendens in hofbeslissings om na rekeningkundige beginsels te verwys

'n Tendens is bespeur ingevolge waarvan hofbeslissings meer gewig aan rekeningkundige bewyse begin gee het. Die redes wat waarskynlik vir hierdie tendens verantwoordelik is, sluit in dat saketransaksies voortdurend in ingewikkeldheid toeneem en ook dat rekeningkundige standpunte groter agting in die sakeomgewing geniet sedert die standpunte amptelike steun

---

<sup>28</sup> Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 49 (paragraaf 2.5 tot 2.6): "It is important to stress that there is a fundamental difference between profit determination in accounting and the general regime of the tax law. As an accounting principle, the matching concept ... is essential to determining net profit for a period by the matching of items of expenditure against the earning of revenue for that period. ... By contrast the tax law separately recognises assessable income under s.25 and allowable deductions under s.51 but there is no requirement under the interpretation of those sections to match deductions to income for a particular year to strike a net taxable income. Australian tax law provides only for the separate accrual or allocation of income and expenditure to appropriate years of income, but not the matching of expenditure to income within a particular year."

<sup>29</sup> Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 49 (paragraaf 2.7): "Notwithstanding this fundamental difference it may be generally concluded that there has always been a relationship or commonality between accounting principles and the determination of taxable income, this having been established when Australian tax law was being formulated in the 1920s and 1930s."

<sup>30</sup> Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 49 (paragraaf 2.1): "It is, of course, no coincidence that the *Income Tax Assessment Act* in determining taxable income (s.6 and s.48) for a particular year of income, adopts procedures which resemble a number of accounting principles used in determining the net profit for an enterprise. Moreover it is likely that under the 1922 Act or upon passing of the 1936 Act there was little or no difference between the taxable income and the net profit of an enterprise. In 1986 it is a different matter."

van die wetgewer gekry het.<sup>31</sup>

### 3.2.4 Hof se rol in beslissing van toepaslikheid van rekeningkundige beginsels

'n Algemene beginsel rakende die rekeningkundige beginsels wat die belastingpligtige in sy rekeningkundige rekords toepas, is dat die hof die reg voorbehou om te beslis of die belastingpligtige die korrekte en mees toepaslike rekeningkundige beginsels aangewend het.

Waar rekeningkundige beginsels dus wel vir 'n betrokke beslissing toepaslik is, en die rekeningkundige hantering van die belastingpligtige dus relevant kan raak, sal die hof steeds oorweeg of die metode wat deur die belastingpligtige in sy rekeningkundige rekords gebruik is, wel die korrekte metode vir die betrokke omstandighede was en dus toepaslik was. Laasgenoemde is 'n noodsaaklike beginsel om te verhoed dat 'n belastingpligtige sy belasbare inkomste kan manipuleer deur bloot 'n bepaalde rekeningkundige metode te kies (al is dit nie toepaslik nie).<sup>32</sup>

### 3.2.5 Rol van rekeningkunde in die skepping van regsreëls

'n Interessante opmerking rakende die verhouding tussen rekeningkundige beginsels en regsreëls is deur regter Dixon in *Commissioner of Taxes (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.*<sup>33</sup> uitgelig. Howe verwys in baie gevalle na rekeningkundige en kommersiële beginsels om 'n beslissing rakende 'n kwessie te maak. Die regter sal dan byvoorbeeld die betrokke rekeningkundige of kommersiële beginsel omskryf soos hy dit verstaan en soos dit op die feitestel wat hy beoordeel, toepaslik is. Die toepassing van hierdie reëls lei dan in baie gevalle op sigself na 'n ontwikkeling van die reg. Weens die stelsel van presedente kan 'n beslissing wat na 'n spesifieke rekeningkundige of kommersiële beginsel verwys, 'n reël daarstel wat in die toekoms nagevolg moet word en die reël kan dan later voorkom asof dit 'n regsreël is, eerder as die toepassing van rekeningkundige beginsels.<sup>34</sup>

<sup>31</sup>. Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 55 (paragraaf 6.3): "Moreover it is evident in extracts from more recent judgments in preceding paragraphs, particularly in the *Australian Gas Light Case*, para 3,7, *Solling and Pepper Cases*, para 5.5 and *Australian Guarantee Corp. Case*, para 5.9, that the judiciary appears to be placing more weight upon accountancy evidence and upon the effect of accounting principles. Perhaps this is explained by the growing complexities of business transactions and the greater respect in the business community now held for Accounting Standards which endeavour to cope with those complexities; this respect is enhanced by recent legislative approval in the *Companies Code* of the codified standards."

<sup>32</sup>. Herring 1986 *Impact of Accounting Principles* 55 (paragraaf 6.4): "Of course any rationale adopted by the judiciary in regard to accounting principles (and, indeed, to accountants as expert witnesses) must rest upon the principle that books of account do not provide evidence of the matters, transactions and accounts therein recorded where these matters are included in a contested situation - *Drew's Case* (1971) 45 ALJR 324. Perhaps this can be explained more clearly to accountants by the decision in the *Duple Motor Bodies Case* where it was said that 'the Court must always have the last say'. In any case courts do not want the taxpayer (or his accountant's view on the books) to be able to control the quantum of his taxable income (*California Copper Syndicate Case*) - and rightly so."

<sup>33</sup>. *Commissioner of Taxes (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd* 1938 63 CLR 108

<sup>34</sup>. R Dixon in *C. of T. (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938), 5 A.T.D. 98 (*Carden's case*) op 131: "But the process by which the principles and practices evolved in business or general affairs are

Indien die reël (die omskrywing van die rekeningkundige beginsels in die woorde van die regter) in latere sake semanties ontleed word, sonder om na die oorspronklike rekeningkundige of kommersiële beginsel te verwys, kan die verbintenis tussen die "regsreël" en die rekeningkundige of kommersiële beginsel verlore gaan. Dit kan gevolglik daartoe lei dat, alhoewel dit mag voorkom dat die regsreël korrek toegepas word, die latere toepassing van die regsreël van die oorspronklike rekeningkundige beginsel waaruit dit ontstaan het, mag afwyk.

### 3.3 Vasstelling van bruto inkomste

#### 3.3.1 Inleiding

In hierdie afdeling gaan die rol van rekeningkundige beginsels in die vasstelling van bruto inkomste ondersoek word.

In die breë word die twee vrae in dié afdeling bespreek wat vroeër in hierdie hoofstuk, tydens die ontleding van die heffingsbepalings in die Australiese inkomstebelastingwetgewing, geïdentifiseer is<sup>35</sup> en ook watter rol rekeningkundige beginsels in die beantwoording van hierdie vrae speel. Die twee vrae is die volgende:

- i) Wat word deur die begrip *inkomste* ("income") omvat? en
- ii) Wanneer word inkomste *verkry* ("derived")?

Daar kan aangevoer word dat dié twee vrae in een verweef is. Parsons wys uit dat die verkryging of verdiening van inkomste ook 'n eienskap van inkomste is. 'n Item kan gevolglik nie *inkomste* wees indien dit nie verkry of verdien is nie. Dit sou gevolglik beteken dat 'n item nie 'n inkomste-karakter kan hê voordat dit verkry of verdien is nie, en dat die twee begrippe dus van mekaar afhanklik is en nie afsonderlik oorweeg behoort te word nie.<sup>36</sup>

In die meeste gevalle het die howe egter voortgegaan om die betekenis van die begrip *verdien* ("derived") afsonderlik te ontleed, wat in baie gevalle daartoe gelei het dat die eienskap van "verdiens" ("derivation") nie as 'n voorvereiste gestel is vir 'n item om 'n inkomste-karakter te hê nie. In ander gevalle is dit wel oorweeg of 'n item verkry is in die oorweging van die vraag of 'n item inkomste uitmaak.<sup>37</sup>

Daar kan aangevoer word dat dieselfde resultaat verkry kan word deur enige van die volgende twee benaderings te volg om te bepaal of 'n item as *bruto inkomste* sal kwalifiseer:

---

drawn upon for the solution of questions presented to Courts of law almost inevitably leads to a development in the law itself. For under our system of precedent, a decision adopting or resorting to any given accounting principle or application of principle is almost bound to settle for the future the rule to be observed and the rule thus comes to look very like a proposition of law.

<sup>35</sup> Verwys na afdeling 2.2.3 van hierdie hoofstuk.

<sup>36</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 607 (paragraaf 11.1): "While the Assessment Act in s. 25(1) refers to 'income derived', derivation is itself an aspect of income character. The same observation may be made in another way. Derivation is concerned with the time at which an item is income, so that it falls to be included in a return of income for a year of income or comes to be subject to tax by withholding. But the time at which an item is to be judged for its income character will affect the judgement that is made."

<sup>37</sup> Verwys byvoorbeeld na *FCT v Arthur Murray (NSW) Pty Ltd* (1965) 114 CLR 314.

- i) besluit eers of 'n item al die eienskappe van *inkomste* het (met uitsluiting van die eienskap van verdienste of verkryging) en oorweeg dan afsonderlik of die item *verkry* of *verdien* is, of
- ii) oorweeg die eienskap van verdienste as 'n integrale deel van die proses om te oorweeg of die betrokke item as *inkomste* kwalifiseer.

Die skrywer is egter van mening dat dit slegs dieselfde resultaat sal lewer indien die betekenis van die begrip *verdien* in die konteks van die gewone betekenis van inkomste oorweeg word. Indien die begrip onafhanklik van die begrip *inkomste* ontleed word, kan 'n ander resultaat verkry word. Met ander woorde, indien die gewone betekenis van die begrip *verkry* ("derived") oorweeg word en nie in ag geneem word dat die begrip in die konteks van die *verdien* van *inkomste* gebruik word nie, mag 'n ander resultaat in bepaalde omstandighede verkry word indien die toetse of 'n item *verdien* is en of dit *inkomste* uitmaak, afsonderlik oorweeg word.

Parsons erken egter dat dit nodig is om die taal van artikel 25 te volg en die begrip van *verdien* van die inkomste-karakter van 'n item te skei.<sup>38</sup> Daar sal gevolglik dus voortgegaan word om die twee genoemde vrae afsonderlik aan te spreek. Soos reeds genoem, vermeng die howe wel in sommige gevalle die vasstelling van die inkomste-karakter met die bepaling van die tydstip waarop die betrokke item belasbaar is.<sup>39</sup>

### 3.3.2 Wat word deur die begrip *inkomste* omvat?

#### 3.3.2.1 Inleiding

Alhoewel die begrip *inkomste* so 'n belangrike rol in die vasstelling van belasbare inkomste in die Australiese inkomstebelastingwetgewing speel, is die begrip nie in die wetgewing omskryf nie. Dit is aan die howe oorgelaat om die betekenis van die begrip uit te lê.

In hierdie subafdeling sal daar eerstens ondersoek word watter betekenis die Australiese howe aan die begrip *inkomste* gegee het. Daarna sal dit verder ondersoek word of laasgenoemde betekenis 'n verwysing na rekeningkundige beginsels in die vasstelling van *inkomste* toepaslik maak.

#### 3.3.2.2 Kommersiële betekenis

Dit is duidelik dat die betekenis van die begrip *inkomste* ("income"), soos in die begrippe *bruto inkomste* ("gross income") en *gewone inkomste* ("ordinary income") gebruik word, van uiterste belang is om te bepaal watter bedrae ingevolge die Australiese

---

<sup>38</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 607 (paragraaf 11.2): "None the less it is necessary in any discussion of tax accounting to follow the language of s.25, so as to sever the notion of derivation from the income character of an item. So too it is necessary to follow the language of s.51 so as to sever the incurring of an item from the character that makes it a deductible item."

<sup>39</sup> Verwys byvoorbeeld na die uitspraak in *FCT v Arthur Murray (NSW) Pty Ltd* (1965) 114 CLR 314.

inkomstebelastingwetgewing belasbaar sal wees.<sup>40</sup> Alhoewel *inkomste* so 'n belangrike begrip is, word dit nie in die ITAA 1936 of in die ITAA 1997 omskryf nie.

In verskeie hofsake is dit bevestig dat daar na die gewone beginsels van die begrip en ook na die gewone gebruik van die begrip verwys moet word, wanneer die betekenis van die begrip *inkomste* vasgestel word.<sup>41</sup> *Inkomste* is 'n begrip wat in die sakewêreld gebruik word. Die sakewêreld het verskeie metodes ontwikkel om die resultate van 'n verskeidenheid van sakeaktiwiteite oor 'n vasgestelde periode in geldterme te meet. Die begrippe *inkomste*, *winst* en *aanwinste* ("income", "profits" en "gains") het grotendeels uit hierdie berekeningsmetodes ontstaan en ook uit die aanvaarding van daardie beginsels waarop hierdie berekeningsmetodes gebaseer is. As sodanig is hierdie berekeningsmetodes, en die beginsels waarop hulle gebaseer is, belangrik by die vasstelling van *inkomste* (wat die basis is wat die wetgewer gekies het om te belas).<sup>42</sup>

Die Australiese howe het dit gevolglik nog altyd beskou dat die vasstelling van *inkomste* deur beginsels gereël word wat in die sake- en handelswêreld aanvaar en gevolg word, tensy die wetgewer self een of ander spesifieke bepaling gemaak het wat die betrokke geval beïnvloed.<sup>43</sup>

Parsons som die betekenis van die begrip *inkomste* soos dit in sy gewone gebruik verstaan word as volg op: 'n Item is die inkomste van 'n belastingpligtige as dit deur hom verkry is en die item 'n aanwinst is wat in omstandighede verkry is wat dit in ander opsigte 'n inkomste-

<sup>40</sup> Verwys na afdeling 2.2 van hierdie hoofstuk.

<sup>41</sup> *Scott v DCT (NSW) (1935) 35 SR (NSW) 215 op 219*: "The word income is not a term of art, and what forms of receipts are comprehended within it, and what principles are to be applied to ascertain how much of those receipts ought to be treated as income, must be determined in accordance with the ordinary concepts and usage of mankind, except in so far as the statute states or indicates an intention that receipts which are not income in ordinary parlance are to be treated as income, or that special rules are to be applied for arriving at the taxable amount of such receipts: *A-G for British Columbia v Ostrum* [1904] AC 144 at 147; *Lambe v IRC* [1934] 1 KB 178 at 182-3; [1933] All ER Rep 417 at 420-1."

<sup>42</sup> R Dixon in *C. of T. (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938), 5 A.T.D. 98: "Income, profits and gains are conceptions of the world of affairs and particularly of business. They are conceptions which cover an almost infinite variety of activities. It may be said that every recurrent accrual of advantages capable of expression in terms of money is susceptible of inclusion under these conceptions. No single formula could be devised which would effectually reduce to the just expression of a net money sum the annual result of every kind of pursuit or activity by which the members of a community seek livelihood or wealth. But in nearly every department of enterprise and employment the course of affairs and the practice of business have developed methods of estimating or computing in terms of money the result over an interval of time produced by the operations of business, by the work of the individual, or by the use of capital. The practice of these methods of computation and the general recognition of the principles upon which they proceed are responsible in a great measure for the conceptions of income, profit and gain and, therefore, may be said to enter into the determination or definition of the subject which the legislature has undertaken to tax."

<sup>43</sup> R Dixon in *C. of T. (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938), 5 A.T.D. 98 op 152: "The courts have always regarded the ascertainment of income as governed by the principles recognised or followed in business and commerce, unless the legislature has itself made some specific provision affecting a particular matter or question."

karakter gee. Die bedrag van die inkomste sal die gerealiseerde waarde daarvan wees.<sup>44</sup>

In Australië word ook aanvaar dat die begrip *inkomste* in sy gewone betekenis (soos in die konteks van inkomstebelasting gebruik word) nie kapitaalwinste insluit nie.<sup>45</sup>

### 3.3.2.3 Die rol van rekeningkundige beginsels in die vasstelling van *inkomste*

Soos hierbo bespreek, het die Australiese howe bevind dat *inkomste* vir inkomstebelastingdoeleindes bepaal moet word deur van die beginsels gebruik te maak wat deur die sake- en handelswêreld gevolg word om *inkomste* vas te stel. Die vraag ontstaan gevolglik in watter mate rekeningkundige beginsels deurslaggewend in die bepaling van die begrip *inkomste* is, soos dit in die sake- en handelswêreld gebruik word.

Dit is hier belangrik om daarvan kennis te neem dat die begrip *inkomste* in verskillende kontekste verskillende betekenis kan hê. So verskil die betekenis wat 'n ekonoom byvoorbeeld aan die begrip gee van die betekenis wat 'n rekenmeester daaraan gee. Beide gebruik egter die begrip in die konteks van die sake- en handelsomgewing.<sup>46</sup>

Die howe het bevind dat 'n juridiese beslissing oor die betekenis van die begrip *inkomste* in 'n betrokke geval van 'n juridiese ontleding afhang van wat die betekenis van die begrip vir daardie persone is wat hulle besig hou om die eienskappe wat die begrip oordra, te ondersoek.<sup>47</sup>

Daar is bevind dat kommersiële en rekeningkundige praktyk nie die toets wat in die betrokke wetgewing vervat is, kan vervang nie, maar dat dit wel toepaslik is om vertroue in sakebegrippe en die beginsels en praktyke van rekeningkunde in die vasstelling van inkomste en onkoste te plaas. Met ander woorde, al is gewone rekeningkundige beginsels en praktyk nie beslissend rakende die bepaalde kwessie nie, is hulle nogtans relevant en mag hulle invloedryk wees.<sup>48</sup> Dit is voor die hand liggend dat in gevalle waar die

<sup>44.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 26 (paragraaf 2.6): "A description of ordinary usage income which will bring together all the propositions that follow would be: An item is income of a taxpayer, in the amount of its realisable value, if it has been derived by him and the item is a gain derived in circumstances which give it in other respects an income character."

<sup>45.</sup> Parsons *Income Taxation in Australia* 69 (paragraaf 2.166 tot 2.167): "A capital gain does not have the character of income ... When it is said of the income tax that the base is less than comprehensive because it does not embrace capital gains, the meaning of the word capital is that intended in [this proposition]."

<sup>46.</sup> Verwys na die bespreking in afdeling 1.3 van Hoofstuk 1.

<sup>47.</sup> *FCT v Arthur Murray (NSW) Pty Ltd* (1965) 114 CLR 314 op 318: "A judicial decision ... must depend upon the judicial understanding of the meaning which the word (income) conveys to those whose concern it is to observe the distinctions it implies. What ultimately matters is the concept; bookkeeping methods are but evidence of the concept."

<sup>48.</sup> Aanwysing TR 93/27 van die Australian Tax Office op 13: "While commercial and accountancy practice cannot be substituted for the tests contained in the relevant provisions of the Act, the Courts have found it appropriate to place reliance upon the concepts of business and the principles and practices of accountancy in the ascertainment of income and expenditure. That is, although ordinary accounting principles and practice are not determinative of the issue, they are nevertheless relevant and may be influential. See, for example,

inkomstebelastingwetgewing 'n spesifieke tipe inkomste by die *aanslag-inkomste* insluit, dat rekeningkundige beginsels geen rol te speel het nie en nie die toets in die wetgewing kan vervang nie. Die Australiese inkomstebelastingwette lê egter nie 'n spesifieke toets voor wanneer dit bepaal dat *inkomste* belas moet word nie. Aangesien die begrip *inkomste* nie omskryf is nie, moet dit verstaan word ingevolge die woordeskat van sakeaangeleenthede. Om laasgenoemde beginsel toe te pas, met ander woorde om die begrip *inkomste* uit te lê ingevolge die woordeskat van besigheid, behels nie die vervanging van die toets wat in die betrokke wetgewing gestel word nie. Om hierdie beginsel toe te pas is juis om uitvoering aan die wetgewing te gee soos dit gestel word.<sup>49</sup> Waar 'n betrokke rekeningkundige hantering dus met die sakebegrip van *inkomste* ooreenstem, moet die hof aanvaar dat die navolging daarvan die bepalings van die inkomstebelastingwetgewing getrou toepas.<sup>50</sup>

Die rekeningkundige rekords van handelsaktiwiteite verteenwoordig gevolglik nie die primêre posisie waarvandaan 'n ondersoek na *inkomste* vir belastingdoeleindes begin nie.<sup>51</sup> Daar is geen regsbeginsele wat rekeningkundige inskrywings deurslaggewend maak wanneer daar bepaal moet word wanneer inkomste vir belastingdoeleindes verkry is nie. Die korrekte benadering is om sinvolle sakeoorwegings in ag te neem en om goeie sakesin te gebruik.<sup>52</sup> In hierdie proses kan rekeningkundige beginsels egter wel 'n rol speel.

---

*Coles Myer Finance* at ATC 4222, ATR 105-6; *F C of T v. James Flood Pty Limited*, supra at CLR 506-7; *Carden's case*, supra per Dixon J at CLR 152-3; *Arthur Murray*, supra at CLR 318; *Henderson v. F C of T* (1970) 119 CLR 612; AGC, supra per Toohey J at ATC 4649; ATR 992; *F C of T v. Dunn* 89 ATC 4141 at 4148; (1989) 20 ATR 356 at 363; *Hooker Rex Pty Limited v. F C of T* 88 ATC 4392; (1988) 19 ATR 1241 per Sweeney and Gummow JJ at ATC 4399; ATR 1248; and *F C of T v. Firstenberg* 76 ATC 4141; (1976) 6 ATR 297."

- <sup>49.</sup> *FCT v Arthur Murray (NSW) Pty Ltd* (1965) 114 CLR 314 op 320: "In so far as the Act lays down a test for the inclusion of particular kinds of receipts in assessable income it is likewise true that commercial and accounting practice cannot be substituted for the test. But the Act lays down no test for such a case as the present. The word 'income', being used without relevant definition, is left to be understood in the sense which it has in the vocabulary of business affairs. To apply the concept which the word in that sense expresses is not to substitute some other test for the one prescribed in the Act; it is to give effect to the Act as it stands."
- <sup>50.</sup> *FCT v Arthur Murray (NSW) Pty Ltd* (1965) 114 CLR 314 op 320: "Nothing in the Act is contradicted or ignored when a receipt of money as a prepayment under a contract for future services is said not to constitute by itself a derivation of assessable income. On the contrary, if the statement accords with ordinary business concepts in the community - and we are bound by the case stated to accept that it does - it applies the provisions of the Act according to their true meaning."
- <sup>51.</sup> Aanwysing TR 93/27 van die Australian Tax Office op 13 (paragraaf 52): "The commercial accounts of trading operations do not represent the primary position from which an investigation of income for taxation purposes begins (cf. *Commissioner of Inland Revenue v. The National Bank of New Zealand*, supra at ATC 6016; ATR 286)."
- <sup>52.</sup> Aanwysing TR 93/27 van die Australian Tax Office op 13 (paragraaf 52): "The decision in *F C of T v. Thorogood* (1927) 40 CLR 454 supports the view that there is no principle of law that makes bookkeeping entries decisive when derivation of income is in issue. The correct approach is to take into consideration 'sensible business considerations' (per Starke J in *Perrott v. D C of T (NSW)* (1922) 40 CLR 450 at 454) and to use 'business good sense': *Arthur Murray (NSW) Pty Limited v. F C of T* ('Arthur Murray') (1965) 114 CLR 314 at 319."

Alhoewel rekeningkundige beginsels dus nie noodwendig deurslaggewend is nie, is daar egter soms goeie redes waarom rekeningkundige beginsels wel in die uitleg van die begrip *inkomste* gebruik word. Die volgende redes word byvoorbeeld vir die gebruik van 'n rekeningkundige inkomstestaat aangevoer om as grondslag te dien vir die bepaling van die inkomste van 'n bedryf vir inkomstebelastingdoeleindes:

- i) dit is onprakties om die inkomste op enige ander wyse vas te stel en
- ii) die wetgewing het erkende kommersiële beginsels aanvaar.

Gevolglik is die gebruik van rekeningkundige beginsels in so 'n geval ook vir belastingdoeleindes aanvaar.<sup>53</sup>

In die Carden-hofsaak<sup>54</sup> het die regter verskeie Engelse hofsake aangehaal wat met die betekenis van die begrip "profits and gains" gehandel het. Alhoewel laasgenoemde begrip nie in die Australiese wetgewing se heffingsbepalings gebruik word nie, (die begrip "income" word daar gebruik) is daar bevind dat die beginsels van toepassing is, aangesien die regter vroeër in die uitspraak genoem het dat al hierdie begrippe ("income", "profits" en "gains") in die konteks van saketransaksies en handel gebruik is. *Inkomste* en *wins* word dan ook in sommige gevalle omruilbaar gebruik.<sup>55</sup>

Die regter haal dan ook uit 'n Engelse saak aan wat bevind dat in die vasstelling van "profits and gains" daar meestal van die gewone beginsels van kommersiële rekeningkunde gebruik gemaak word. Waar die betrokke wetgewing nie op hierdie gewone beginsels inbreuk maak

---

<sup>53.</sup> *C. of T. (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938), 5 A.T.D. 98: "The reasons which underlie the practice of estimating for taxation purposes the income from trade or manufacture by means of a commercial profit and loss account consist in the impracticability of computing income in any other way and in the adoption for fiscal purposes of recognized commercial principles. The computation of profits from manufacture and trading has always proceeded upon the principle that the profit may be contained in stock-in-trade and 'outstandings.' Whether this is to be explained on some view that the purpose is to ascertain what is the detachable increase in circulating capital, or more simply on the ground of common sense and the teachings of experience, the result for the purposes of taxation is the same. The result is that a tax upon the profits or income of such a business must be understood as a tax upon the profits or income computed according to the system, because, according to common understanding and commercial principles, that is the method of determining the profits."

<sup>54.</sup> *C. of T. (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938), 5 A.T.D. 98

<sup>55.</sup> *C. of T. (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938), 5 A.T.D. 98: "Income, profits and gains are conceptions of the world of affairs and particularly of business. They are conceptions which cover an almost infinite variety of activities. It may be said that every recurrent accrual of advantages capable of expression in terms of money is susceptible of inclusion under these conceptions. No single formula could be devised which would effectually reduce to the just expression of a net money sum the annual result of every kind of pursuit or activity by which the members of a community seek livelihood or wealth. But in nearly every department of enterprise and employment the course of affairs and the practice of business have developed methods of estimating or computing in terms of money the result over an interval of time produced by the operations of business, by the work of the individual, or by the use of capital. The practice of these methods of computation and the general recognition of the principles upon which they proceed are responsible in a great measure for the conceptions of income, profit and gain and, therefore, may be said to enter into the determination or definition of the subject which the legislature has undertaken to tax."



nie, moet hierdie beginsels geld.<sup>56</sup>

Waar verskeie rekeningkundige metodes beskikbaar is om 'n bepaalde situasie aan te spreek, is die metode van rekeningkunde wat aangeneem moet word, daardie een wat 'n wesenlik korrekte weergawe van die belastingpligtige se ware inkomste gee.<sup>57</sup> Die keuse van die korrekte rekeningkundige metode is 'n regspraak en moet deur die hof vasgestel word.<sup>58</sup>

Daar is ook bevind dat die tensens onder juridiese beslissings is om toenemende vertroue op die beskouing van die sakewêreld en die beginsels en praktyke van kommersiële rekeningkunde te plaas.<sup>59</sup>

### 3.3.2.4 Gevolgtrekking

Die vasstelling van die begrip *inkomste*, soos dit in die heffingsbepalings van die ITAA 1936 en ITAA 1997 gebruik word, is 'n regspraak. In die vasstelling van watter items deur die begrip *inkomste* omvat word, moet daar na die betekenis van hierdie begrip in die sake- en handelwêreld verwys word. Die begrip *inkomste* word nie slegs in 'n rekeningkundige konteks gebruik nie en as sodanig is die rekeningkundige bepaling van *inkomste* nie noodwendig deurslaggewend vir inkomstebelastingdoeleindes nie, maar in baie gevalle sal dit van uiterste belang wees of selfs deurslaggewend wees.

<sup>56</sup> *C. of T. (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938), 5 A.T.D. 98: "Thus, in *Lothian Chemical Co Ltd v Rogers* Lord Clyde says: 'It has been said times without number – it has been said repeatedly in this court – that in considering what is the true balance of profits and gains in the Income Tax Acts – and it is not less true of the Act of 1918 than of its predecessors – you deal in the main with ordinary principles of commercial accounting. They do expressly exclude a number of deductions and allowances, some of which according to the ordinary principles of commercial accounting might be allowable. But where these ordinary principles are not invaded by statute they must be allowed to prevail.'"

<sup>57</sup> Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 21: "It has become well established that unless the Act makes some specific provision on the point, the amount of income derived is to be determined by the application of ordinary business and commercial principles, and that the method of accounting to be adopted is that which is calculated to give a substantially correct reflex of the taxpayer's true income. (cf. *Carden's case*, supra, at CLR 152-4; *Brent v. FC of T* 71 ATC 4195 at 4200; 2 ATR 563 at 570)."

<sup>58</sup> R Dixon in *C. of T. (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938), 5 A.T.D. 98 op CLR 151-2 & 154: "The question whether one method of accounting or another should be employed in assessing taxable income derived from a given pursuit is one the decision of which falls within the province of courts of law possessing jurisdiction to hear appeals from assessments. It is, moreover, a question which must be decided according to legal principles..."

<sup>59</sup> Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 14 (paragraaf 50): "This approach is consistent with the judgment of Dixon J (with whom Rich and McTiernan JJ agreed) in *The Commissioner of Taxes (South Australia) v. The Executor, Trustee and Agency Company of South Australia Limited (Carden's case)* (1938) 63 CLR 108. At CLR 152-3 his Honour said: 'The courts have always regarded the ascertainment of income as governed by the principles recognised or followed in business and commerce, unless the legislature has itself made some specific provision affecting a particular matter or question ... The tendency of judicial decision has been to place increasing reliance upon the conceptions of business and the principles and practices of commercial accountancy.'"

Waar 'n betrokke rekeningkundige hantering egter met die sakebegrip van *inkomste* ooreenstem, sal hierdie hantering nagevolg word.

Dit is dus duidelik dat rekeningkundige beginsels wel 'n rol te speel het by die vasstelling of 'n betrokke item *inkomste* uitmaak, maar dat dit vir die howe is om te bepaal of die navolging van die rekeningkundige beginsels in die betrokke omstandighede toepaslik is deur te oorweeg of die rekeningkundige beginsels die betekenis van *inkomste* weergee soos dit in die sake- en handelswêreld verstaan word.

### 3.3.3 Wanneer word inkomste verkry ("derived")?

#### 3.3.3.1 Inleiding

Om te bepaal wanneer bedrae ingevolge artikel 25(1) van die ITAA 1936 en artikel 6-5(2) van die ITAA 1997 belasbaar is, is dit nodig om te bepaal wanneer die bedrae *verkry* ("derived") is. Die ITAA 1936 omskryf nie die begrip "derived" nie en stel ook nie 'n metode voor wat as 'n algemene reël gebruik kan word nie. Daar moet gevolglik na die begrip se gewone betekenis en na die juridiese interpretasie daarvan verwys word.<sup>60</sup> Die begrip "derived" word wel in die ITAA 1997 omskryf, maar die omskrywing verwys slegs na spesifieke omstandighede waar bedrae geag sal word ontvang te wees.<sup>61</sup>

Soos reeds vroeër genoem, is verkryging of verdienste ("derivation") ook 'n eienskap van die begrip *inkomste*. Verkryging of verdienste handel oor die tydstip wanneer 'n item as inkomste sal kwalifiseer. Terselfdertyd sal die tydstip waarop bepaal moet word of 'n item as inkomste kwalifiseer, ook die beslissing daaromtrent beïnvloed.<sup>62</sup> Soos ook reeds vroeër genoem is, is dit nodig geag om die oorweging of 'n item verkry is, van die oorweging of die item as inkomste kwalifiseer, te skei. Die begrip *verkry* ("derive") word dus afsonderlik beoordeel.<sup>63</sup>

Oor die algemeen is die doel by die aanslag van inkomste om vas te stel watter aanwinste

---

<sup>60</sup>. Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 21: "In determining at what point of time amounts received under a swap contract are assessable under subsection 25(1) it is necessary to determine when the amounts are 'derived'. The Act does not define the word 'derived' and does not establish a method to be adopted as a general rule to determine the amount of income derived by a taxpayer. One must therefore look to its ordinary meaning and judicial interpretation."

<sup>61</sup>. Verwys na bespreking in afdeling 2.2.2 van hierdie hoofstuk.

<sup>62</sup>. Parsons *Income Taxation in Australia* 607 (paragraaf 11.1): "While the Assessment Act in s. 25(1) refers to 'income derived', derivation is itself an aspect of income character. The same observation may be made in another way. Derivation is concerned with the time at which an item is income, so that it falls to be included in a return of income for a year of income or comes to be subject to tax by withholding. But the time at which an item is to be judged for its income character will affect the judgement that is made. In *Abbott v. Philbin* [1961] A.C. 352, a decision that there was a derivation on the acceptance by the taxpayer of the option offered to him was the basis of a conclusion that there was an item of an income character."

<sup>63</sup>. Parsons *Income Taxation in Australia* 607 (paragraaf 11.2): "None the less it is necessary in any discussion of tax accounting to follow the language of s.25, so as to sever the notion of derivation from the income character of an item."

gedurende die tydperk in 'n gerealiseerde of onmiddellik realiseerbare vorm deur die belastingpligtige bekom is.<sup>64</sup> Die begrip "derive" beteken bekom, verkry of verwerf.<sup>65</sup>

Waar inkomste in een jaar verdien word en in 'n ander jaar ontvang word, moet 'n toepaslike metode aangeneem word om te bepaal in watter van die betrokke twee jare die inkomste *verkry* ("derived") is. Daar is breedweg gesproke twee metodes van verantwoording vir inkomste en aftrekkings, naamlik die kontant- en toevallingsmetode. Watter een van hierdie metodes vir 'n betrokke belastingpligtige toepaslik is, hang gedeeltelik van die aard van die belastingpligtige af sowel as van die soort inkomste-produiserende aktiwiteit wat die belastingpligtige beoefen.<sup>66</sup> Vir sommige belastingpligtiges is die inkomste wat in 'n jaar *verkry* is, daardie inkomste wat hulle in die betrokke jaar ontvang het. Vir ander belastingpligtiges is die inkomste wat in 'n jaar *verkry* is, daardie inkomste wat aan hulle in die jaar toegeval het.<sup>67</sup>

In die volgende subafdeling word die twee metodes, naamlik die kontant- en toevallingsbasis, bespreek, wat gebruik word om te bepaal wanneer inkomste *verkry* word. Daarna sal bespreek word hoe 'n keuse tussen die betrokke metodes gemaak moet word en ook watter rol rekeningkundige beginsels in die maak van die keuse speel.

### 3.3.3.2 Kontantbasis

Ingevolge die kontantbasis word inkomste *verkry* ("derived") wanneer dit ontvang word of wanneer dit ingevolge artikel 6-5(4) van die ITAA 1997 geag word om ontvang te wees. Die effek van laasgenoemde subartikel is dat inkomste geag word *verkry* te wees al is dit nog nie werklik oorbetaal nie, maar daar is daarmee tot die belastingpligtige se voordeel gehandel of soos hy beveel het.<sup>68</sup>

<sup>64</sup>. R Dixon in *C. of T. (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938), 5 A.T.D. 98 op CLR 151-2 & 154: "Speaking generally, in the assessment of income the object is to discover what gains have during the period of account come home to the taxpayer in a realised or immediately realisable form."

<sup>65</sup>. Mannix & Harris *Guide to Australian Income Tax* 18 (paragraaf 308): "The Act provides that tax shall be levied and paid upon the taxable income derived during a year of income by any person (s. 17). 'Derived' means 'obtained', 'got' or 'acquired'."

<sup>66</sup>. Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 21: "When income is derived depends, in part, upon the nature of the taxpayer and the particular income producing activity. Those factors determine whether the taxpayer ought to bring income to account on a cash or accruals basis. (cf. *Carden's case*, supra)."

<sup>67</sup>. Parsons *Income Taxation in Australia* 614 (paragraaf 11.24): "The law in relation to receipts and outgoings accounting generally concerns the appropriateness of one or other of accruals and cash accounting and the principles which express each basis."

<sup>68</sup>. Aanwysing TR 98/1 van die Australian Tax Office op 2: "The 'receipts' method is sometimes called the 'cash received' basis or the 'cash' basis. Under the receipts method, income is derived when it is received, either actually or constructively, under subsection 6-5(4) of the ITAA 1997. The effect of that subsection is that income is taken to have been derived by a person although it is not actually paid over, but is dealt with on his/her behalf or as he/she directs."

### 3.3.3.3 Toevallingsbasis

Ingevolge die toevallingsbasis word inkomste *verkry* wanneer dit *verdien* word. Die punt van verkryging is wanneer 'n invorderbare skuld geskep word. Die begrip *invorderbare skuld* word gebruik om die tydstip te beskryf waarop 'n belastingpligtige regtens op 'n vasstelbare bedrag geregtig word as gevolg daarvan dat hy 'n ooreengekome taak verrig het. 'n Belastingpligtige mag 'n invorderbare skuld hê al kan hy op daardie tydstip nog nie die betaling daarvan afdwing nie.<sup>69</sup>

### 3.3.3.4 Keuse van 'n toepaslike basis

Die keuse van die korrekte rekeningkundige metode om die tydstip van die verkryging van inkomste te bepaal, is 'n regspraak en moet deur die hof vasgestel word.<sup>70</sup> Daar is bevind dat die keuse van die korrekte rekeningkundige metode nie 'n vraag is wat beantwoord word deur die bepalings van die wetgewing nie. *Inkomste*, *winste* en *aanwinste* is begrippe van die sakewêreld. Die sakewêreld het dan ook metodes ontwikkel vir die raming of berekening van die resultate van die bedrywighede van 'n sakeonderneming oor 'n bepaalde tydperk. Die toepassing van hierdie metodes en die algemene aanvaarding daarvan is in 'n groot mate verantwoordelik vir die begrippe *inkomste*, *winste* en *aanwinste*. Gevolglik is hierdie metodes relevant in die vasstelling of omskrywing van die subjek wat die wetgewer gekies het om te belas, naamlik *inkomste*.<sup>71</sup>

<sup>69</sup>. Aanwysing TR 98/1 van die Australian Tax Office op 2 (paragraaf 9 tot 11): "The 'earnings' method is often referred to as the 'accruals' method or the 'cash and credit' method. Under the earnings method, income is derived when it is earned. The point of derivation occurs when a 'recoverable debt' is created. The term 'recoverable debt' is used to describe the point of time at which a taxpayer is legally entitled to an ascertainable amount as the result of having performed an agreed task. A taxpayer may have a recoverable debt even though, at the time, they cannot legally enforce recovery of the debt. Whether there is, in law, a recoverable debt is a question to be determined by reference to the contractual agreements that give rise to the legal entitlement to payment, the general law and any relevant statutory provisions."

<sup>70</sup>. R Dixon in *C. of T. (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938), 5 A.T.D. 98 op CLR 151-2 & 154: "The question whether one method of accounting or another should be employed in assessing taxable income derived from a given pursuit is one the decision of which falls within the province of courts of law possessing jurisdiction to hear appeals from assessments. It is, moreover, a question which must be decided according to legal principles..."

<sup>71</sup>. R Dixon in *C. of T. (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938), 5 A.T.D. 98 op CLR 151-2 & 154: "But it is, I think, a mistake to treat such a question as depending upon a search for an answer in the provisions of the legislation, a search for some expression of direct intention to be extracted from the text, however much it may be hidden or obscured by the form of the enactment. Income, profits and gains are conceptions of the world of affairs and particularly of business. ... But in nearly every department of enterprise and employment the course of affairs and the practice of business have developed methods of estimation or computing in terms of money the result over an interval of time produced by the operations of business, by the work of the individual, or by the use of capital. The practice of these methods of computation and the general recognition of the principles upon which they proceed are responsible in great measure for the conceptions of income, profit and gain and, therefore may be said to enter into the determination or definition of the subject which the legislature has undertaken to tax."

Die rekeningkundige metode wat aanvaar moet word, is daardie een wat 'n wesenlik korrekte weergawe van die belastingpligtige se ware inkomste gee.<sup>72</sup> Die kontant- en toevallingsmetode is twee mededingende rekeningkundige metodes wat beide ten doel het om die ware inkomste vas te stel. Die keuse van 'n metode in bepaalde omstandighede sal afhang van die toepaslikheid van die betrokke metodes (behalwe waar daar uit die wetgewing leiding verkry word). Die vraag wat gevra behoort te word om te besluit watter metode in die betrokke omstandighede gebruik moet word, is watter metode die korrekte weergawe van die belastingpligtige se inkomste gee.<sup>73</sup>

Die benadering wat in die verlede deur die howe gebruik is om te bepaal watter van die kontant- of toevallingsmetode toepaslik is, was om al die feite van die onderhawige geval teen mekaar op te weeg. Dit het ingesluit die omstandighede van die belastingpligtige se beroep, die manier hoe hy dit beoefen het, die manier waarop hy sy rekords en boeke gehou het, sowel as die toepaslike rekeningkundige beginsels en praktyk.<sup>74</sup>

In gevalle waar die omstandighede van die belastingpligtige nie enige duidelike rigting verskaf nie, is die Australian Tax Office<sup>75</sup> van mening dat die gebruik van die toevallingsbasis toepaslik sal wees, behalwe in gevalle waar dit 'n kunsmatige, onwerklike en onredelik verswarende metode is om die inkomste van die belastingpligtige te bepaal.<sup>76</sup>

Sake-inkomste uit vervaardiging en handel, word oor die algemeen op die toevallingsbasis bepaal. Daar is bevind dat in 'n stelsel van jaarlikse verrekening, gewone sakeoorwegings sal bepaal dat debiteure, as gevolg van die verkoop van voorraad, op een of ander manier in berekening gebring moet word om die afname in voorraad te balanseer. Enige ander

72. Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 21 (paragraaf 70): "It has become well established that unless the Act makes some specific provision on the point, the amount of income derived is to be determined by the application of ordinary business and commercial principles, and that the method of accounting to be adopted is that which is calculated to give a substantially correct reflex of the taxpayer's true income. (cf. *Carden's case*, supra, at CLR 152-4; *Brent v. FC of T* 71 ATC 4195 at 4200; 2 ATR 563 at 570)."

73. R Dixon in *C. of T. (S.A.) v. Executor Trustee & Agency Co. of S.A. Ltd.* (1938), 5 A.T.D. 98 op CLR 151-2 & 154: "In the present case we are concerned with rival methods of accounting directed to the same purpose, namely the purpose of ascertaining the true income. Unless in the statute itself some definite direction is discoverable, I think that the admissibility of the method which in fact has been pursued must depend upon its actual appropriateness. In other words, the inquiry should be whether in the circumstances of the case it is calculated to give a substantially correct reflex of the taxpayer's income..."

74. R Davies in *FCT v Dunn* 89 ATC 4141 op 4144; (1989) 20 ATR 356 op 358: "On the other hand, the question was not entirely one of law. The issue was the appropriate means of computing the income derived by the taxpayer. The circumstances of his occupation, how it was carried on and what records and books were kept were matters to be taken into account, and evidence as to accounting principles and practice was relevant. All these are matters of fact."

75. Verder in hierdie verhalings word bloot na "die ATO" verwys.

76. TR 98/1 van die Australian Tax Office op 6 tot 7 (paragraaf 36): "In some cases the individual circumstances of the taxpayer and the income, when weighed, provide no clear direction or conflicting indicators as to which method of accounting is appropriate. It is our view that, in these cases, the earnings method would generally prevail unless it is an '... artificial, unreal and unreasonably burdensome method of arriving at the income derived.'" *FC of T v. Firstenberg* (1976) 27 FLR 34 op 58; 76 ATC 4141 op 4155; (1976) 6 ATR 297 op 314 is daar as gesag aangehaal.

rekeningkundige metode sal tot 'n wanvoorstelling van die handelaar se finansiële posisie lei.<sup>77</sup>

### 3.3.3.5 Toepaslikheid van rekeningkundige beginsels

Gewone rekeningkundige beginsels en kommersiële praktyk is op dieselfde wyse by die keuse tussen die kontant- en toevallingsmetode relevant as wat hierdie beginsels en praktyk vir die bepaling van *inkomste* vir doeleindes van artikel 6-5(1) tot (3) van die ITAA 1997 relevant is. Die gewig wat aan rekeningkundige beginsels en kommersiële praktyk gegee word, hang van die toepaslikheid daarvan op die betrokke geval af.<sup>78</sup>

Blaikie voer egter aan dat die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels om die toepaslike metode tussen die kontant- en toevallingsbasis te kies, beperk blyk te wees. Die rede vir hierdie gevolgtrekking is dat die rekeningkundige teorie altyd neig om die meer "akkurate" metode, naamlik die toevallingsmetode, te kies met beperkte buigsaamheid om vir situasies toe te laat waar hierdie metode 'n kunsmatige, onwerklike en omslagtige metode is om die inkomste te bepaal wat verdien is.<sup>79</sup>

Die toepaslikheid van gevestigde rekeningkundige en kommersiële beginsels in die vasstelling van wanneer inkomste *verkry* ("derived") is, verminder egter nie bloot omdat daar twee of meer algemeen aanvaarde metodes in die praktyk bestaan nie.<sup>80</sup>

'n Voorbeeld van die toepassing van rekeningkundige beginsels om die tydstip van die erkenning van inkomste te bepaal, word in belastingaanwysing TR93/27 gesien waar die ATO aanvaar dat die reguitlyn daaglikse toevallingsmetode van rekeningkunde vir die erkenning van rente-inkomste en -uitgawes, in ooreenstemming met algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk, vir inkomstebelastingdoeleindes gebruik kan word. Die ATO is van

---

<sup>77.</sup> R Menzies in *J. Rowe & Son Pty. Ltd. v. F. C. of T.* (1971) 124 CLR 421 op CLR 448; ATC 4158; ATR 499: "In a system of annual accounting, ordinary business considerations would indicate that what becomes owing to a company for trading stock sold during a year should, in some way, be brought into account to balance the deduction of trading stock which the transaction effects. Any other method of accounting would lead to a misrepresentation of the trader's financial position."

<sup>78.</sup> Aanwysing TR 98/1 van die Australian Tax Office op 7 (paragraaf 37 tot 38): "Ordinary accounting principles and commercial practice are relevant, in the same way as these principles and this practice are relevant with respect to the concept of income for the purposes of subsections 6-5(1) to (3) of the ITAA 1997. The weight to be given to accounting principles and commercial practice depends, of course, on their relevance to the particular case."

<sup>79.</sup> Blaikie 1981 *Relevance of Accounting Principles* 697 (paragraaf 3.10): "The relevance on the other hand of accounting principles seems limited. The reason for this conclusion is that accounting theory always tend to favour the more 'accurate' method of accounting with limited flexibility to allow for situations where the correct method results in 'an artificial, unreal and reasonably burdensome method of arriving at the income 'derived'."

<sup>80.</sup> Aanwysing TR/27 van die Australian Tax Office op 14 (paragraaf 55): "Moreover, the relevance of established accounting and commercial principles in determining when income is derived does not diminish even though two or more generally accepted methods may exist in practice (cf. *F C of T v. Australian Gaslight Co.* 83 ATC 4800 at 4806; (1983) 15 ATR 105 at 112)."

mening dat hierdie basis 'n wesenlik korrekte weergawe van inkomste vir belastingdoeleindes verskaf waar dit duidelik is dat die voorwaardes van die betrokke kontrak nie die algemene reëls van die gemene reg, naamlik dat rente op 'n dag-vir-dag-basis toeval, versteur nie.<sup>81</sup>

Hier is dit duidelik dat, alhoewel die rekeningkundige beginsels aanvaar is as toepaslik te wees, die toepaslikheid steeds in die konteks van die gemene reg oorweeg word. Dit is konsekwent in die benadering dat rekeningkundige beginsels oorweeg kan word, maar dat dit nie noodwendig deurslaggewend sal wees nie, aangesien ander bewyse die toepaslikheid daarvan kan beïnvloed.

### 3.3.3.6 Gevolgtrekking

Die tydstip waarop *inkomste* belasbaar word, is die tydstip waarop die betrokke bedrag verkry ("derived") is. Die kontant- en toevallingsbasis is twee rekeningkundige metodes wat gebruik word om te bepaal wanneer 'n bedrag *inkomste* verkry word.

Aangesien die korrekte metode vir 'n betrokke geval nie deur die inkomstebelastingwetgewing voorgeskryf word nie, is die keuse van die korrekte rekeningkundige metode om die tydstip van die verkryging van inkomste te bepaal 'n regspraak en dit moet deur die hof vasgestel word. Die rekeningkundige metode wat aanvaar moet word, is daardie een wat 'n wesenlik korrekte weergawe van die belastingpligtige se ware inkomste gee.

Rekeningkundige beginsels is op dieselfde wyse by die keuse tussen die kontant- en toevallingsmetode toepaslik as wat hierdie beginsels die bepaling van *inkomste* vir doeleindes van artikel 6-5(1) tot (3) van die ITAA 1997 relevant is. Die gewig wat aan rekeningkundige beginsels en kommersiële praktyk gegee word, hang van die toepaslikheid daarvan op die betrokke geval af. Daar is egter aangevoer dat die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels hier egter meer beperk is, aangesien rekeningkundige beginsels in die breë die toepassing van die toevallingsbasis verkies.

## 3.3.4 Toepaslikheid van rekeningkundige beginsels: Praktiese gevalle

### 3.3.4.1 Inleiding

In hierdie afdeling sal twee sleuteluitsprake in meer besonderhede bespreek word om te

---

<sup>81</sup>. Aanwysing TR 93/27 van die Australian Tax Office op 2 (paragraaf 7 tot 9): "The common law rule is that interest accrues *de die in diem* (day by day). The straight line daily accruals method of accounting for interest income and interest expense generally adopted by financial institutions reflects that principle and is in accordance with generally accepted accounting practice in Australia. The adoption of straight line daily accruals as the basis of tax accounting for interest derived and incurred results in 'a substantially correct reflex' of the taxable income of a financial institution. Accordingly, the straight line daily accruals method is the appropriate basis on which financial institutions should bring interest income and expense to account for taxation purposes where the terms and conditions of the relevant contract indicate that the parties do not intend to disturb the ordinary rule that interest accrues on a daily basis over the period of the investment."

illustreer hoe die toepaslikheid van rekeningkundige beginsels oorweeg is om *inkomste* sowel as die tydstip van die *verkryging* van die inkomste te bepaal.

Die bespreking van die sake sal ook dien as 'n illustrasie van die kompleksiteit van die beantwoording van die vraag in watter mate rekeningkundige beginsels in die vasstelling van *inkomste* toepaslik is.

### 3.3.4.2 *Arthur Murray (N.S.W) Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation*<sup>82</sup>

Die belastingpligtige het gelde vir die aanbod van danskursusse met die aanvang van die klasse ontvang en die hof moes beslis of die vooruitontvange inkomste in die hande van die belastingpligtige belasbaar was. Die betaler van die gelde vir die dansklasse het geen kontraktuele reg op 'n terugbetaling van die vooruitbetaalde gelde gehad indien hy nie die kursus voltooi het nie. Die belastingpligtige het vir rekeningkundige doeleindes 'n uitgestelde inkomste-rekening gebruik wat die erkenning van die gelde as winste tot by die lewering van die diens uitgestel het. Laasgenoemde uitstel van die inkomste is deur al die betrokke partye as die korrekte rekeningkundige en kommersiële hantering aanvaar.

Die hof moes besluit of die ontvangs van gelde, sonder dat dit verdien ("earned") is, wel inkomste uitmaak.<sup>83</sup> Volgens die hof was die vraag wat beantwoord moes word die volgende: Was die ontvangste van die betrokke gelde op sy eie genoeg gewees om te voldoen aan die algemene begrip wat praktiese sakelui aan 'n verkryging ("derivation") van inkomste heg?

Die hof het bevind dat om vas te stel wat die begrip *inkomste* vir praktiese sakelui beteken, daar na standaard rekeningkundige metodes verwys kan word. Rekeningkundige metodes is juis in die sakegemeenskap ontwikkel uit die heersende menings ten opsigte van wat die korrekte siening is om bepaalde items in rekeningkundige rekords te hanteer.<sup>84</sup>

Die Kommissaris het geargumenteer dat kommersiële aanvaarbaarheid van rekeningkundige metodes vir die bepaling van inkomste, geen rol te speel het in 'n uitleg van die ITAA 1936 nie. Die belastingpligtige het daarenteen geargumenteer dat dit slegs nodig is om vas te stel wat die aanvaarde rekeningkundige beginsels is, om te bepaal hoe *inkomste* in die betrokke geval vasgestel moet word.<sup>85</sup>

<sup>82.</sup> *Arthur Murray (N.S.W.) Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1965) 114 CLR 314

<sup>83.</sup> *Arthur Murray (N.S.W.) Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1965) 114 CLR 314 op 318: "In the case before us the question is whether, in the circumstances, it may properly be held that receipt without earning makes income."

<sup>84.</sup> *Arthur Murray (N.S.W.) Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1965) 114 CLR 314 op 318: "The ultimate inquiry in either case, of course, must be whether that which has taken place, be it the earning or the receipt, is enough by itself to satisfy the general understanding among practical business people of what constitutes a derivation of income. A conclusion as to what that understanding is may be assisted by considering standard accounting methods, for they have evolved in the business community for the very purpose of reflecting received opinions as to the sound view to take for particular kinds of items."

<sup>85.</sup> Blaikie 1981 *Relevance of Accounting Principles* 702: "... the Commissioner, apparently applying a 'principle' found in the *Flood's case* (1958), 88 C.L.R. 492, that commercial acceptance had no role to play in the



Die hof het in sy beslissing aansienlike gewig aan rekeningkundige praktyk gegee waar die hof oorweeg het of die gelde wat vooruit ontvang is, vir dienste wat nog gelewer moes word, vir doeleindes van artikel 25(1) van die ITAA 1936 verkry ("derived") is. Die hof het egter beslis dat die bepaling van die verkryging van inkomste vir inkomstebelastingdoeleindes meer as 'n blote verwysing na rekeningkundige metodes behels.<sup>86</sup> Die regsbeslissing oor die kwessie of die betrokke bedrae wel inkomste uitmaak of nie, hang van die juridiese begrip af wat die woord *inkomste* aan daardie persone oordra wat hulle self daarmee bemoei om die onderskeidings van die begrip waar te neem. Wat uiteindelik saak maak, is die begrip. Rekeningkundige metodes dien slegs as bewyse ten opsigte van die begrip.<sup>87</sup> Later in die uitspraak stel die regter hierdie toets in ander woorde wanneer hy noem dat die begrip *inkomste* nie in die belastingwetgewing omskryf is nie en dat dit gevolglik verstaan moet word soos dit in die woordeskat van sakeaangeleenthede verstaan word.<sup>88</sup>

Die siening is dus herbevestig dat rekeningkundige metodes slegs verduidelikend van begrippe is. Nieteenstaande dit, het die hof bevind dat die rekeningkundige hantering nie inkonsekwent is met enige beginsel wat in die ITAA 1936 neergelê word nie en dat indien die betrokke finansiële state in die betrokke feitestel met gewone sakebegrippe ooreenstem, dit die bepalings van die ITAA 1936 ingevolge die ware betekenis daarvan toepas.<sup>89</sup>

Wat belangrik in hierdie saak was, is dat sekere van die dienste moontlik nie gelewer sou word nie en dat sekere van die gelde moontlik terugbetaal moes word. Die hof het kennis geneem van die feit dat die bedrae wat vooruit ontvang is, onmiddellik die voordelige eiendom ("beneficial property") van die belastingpligtige geword het. Die bedrae was nie onderhewig aan enige las of regsverpligting nie en die belastingpligtige hoef nie die bedrae in trust te gehou het nie. Maar die omstandighede het dit egter steeds uit 'n oogpunt van goeie sakesin nodig gemaak dat die belastingpligtige alle bedrae wat ontvang, maar nog nie

---

analysis of the Act, sought to tax the amounts received in advance. The Court again was faced with the taxpayer's argument that it simply had to determine what was the relevant accounting principle."

<sup>86.</sup> Aanwysing TR 93/27 van die Australian Tax Office op 13 tot 14 (paragraaf 54): "The High Court gave considerable weight to accounting practice in *Arthur Murray* (supra) when considering whether money received in advance of services to be rendered (dancing lessons) was derived for the purposes of subsection 25(1) of the Act. The Court noted that income derivation involves more than the ascertainment of bookkeeping methods."

<sup>87.</sup> *Arthur Murray (N.S.W.) Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1965) 114 CLR 314 op 318: "A judicial decision as to whether an amount received but not yet earned or an amount earned but not yet received is income must depend basically upon the judicial understanding of the meaning which the word conveys to those whose concern it is to observe the distinctions it implies. What ultimately matters is the concept; book-keeping methods are but evidence of the concept."

<sup>88.</sup> *Arthur Murray (N.S.W.) Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1965) 114 CLR 314 op 320: "The word 'income', being used without relevant definition, is left to be understood in the sense which it has in the vocabulary of business affairs."

<sup>89.</sup> *Arthur Murray (N.S.W.) Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1965) 114 CLR 314 op 320: "Nothing in the Act is contradicted or ignored when a receipt of money as a prepayment under a contract for future services is said not to constitute by itself a derivation of assessable income. On the contrary, if the statement accords with ordinary business concepts in the community - and we are bound by the case stated to accept that it does - it applies the provisions of the Act according to their true meaning."

verdien was nie, moes hanteer asof dit moontlik terugbetaal mag word sou die ooreengekome dienste nie gelewer word nie (selfs al is dit as skadevergoeding). Die vooruitontvang inkomste is dan ook ingevolge die rekeningkundige rekords as krediteure hanteer tot op die stadium wat die betrokke dienste, waarmee dit verband hou, gelewer is. Alle partye het ooreengekom dat hierdie hantering ingevolge gevestigde rekeningkundige en kommersiële beginsels korrek was.<sup>90</sup>

Die hof het bevind dat dit geen rede kon vind om van rekenmeesters en kommersiële persone rakende hierdie hantering te verskil nie. Die hof het gevolglik bevind dat die vooruit ontvang inkomste in hierdie geval nie by ontvangs reeds *inkomste* in die gewone betekenis van die woord uitmaak nie. Dit sal eers inkomste uitmaak op die stadium wat dit verdien word.<sup>91</sup> Dit wil dus voorkom asof die hof in hierdie geval wel die verdien van 'n bedrag as 'n noodsaaklike eienskap beskou het om te bepaal of 'n item wel as *inkomste* kwalifiseer.

Dit is interessant om op te let dat in die geval van 'n renterulooreenkoms waar die betalings vooruit ontvang word en nie aan enige voorwaarde onderworpe is nie, die ATO van mening is dat die volle bedrag belasbaar is en nie ingevolge die metode wat deur *Arthur Murray*-saak voorgeskryf is, belas word nie. Hulle voer aan dat 'n belangrike aspek van die saak was dat die belastingpligtige die gelde aan die betaler sou teruggee indien hy nie die dienste sou lewer waarvoor betaal was nie.<sup>92</sup>

---

<sup>90.</sup> *Arthur Murray (N.S.W.) Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1965) 114 CLR 314 op 319: "It is true that in a case like the present the circumstances of the receipt do not prevent the amount received from becoming immediately the beneficial property of the company; for the fact that it has been paid in advance is not enough to affect it with any trust or charge, or to place any legal impediment in the way of the recipient's dealing with it as he will. But those circumstances nevertheless make it surely necessary, as a matter of business good sense, that the recipient should treat each amount of fees received but not yet earned as subject to the contingency that the whole or some part of it may have in effect to be paid back, even if only as damages, should the agreed quid pro quo not be rendered in due course. The possibility of having to make such a payment back (we speak, of course, in practical terms) is an inherent characteristic of the receipt itself. In our opinion it would be out of accord with the realities of the situation to hold, while the possibility remains, that the amount received has the quality of income derived by the company. For that reason it is not surprising to find, as the parties in the present case agree is the fact, that according to established accountancy and commercial principles in the community the books of a business either selling goods or providing services are so kept with respect to amounts received in advance of the goods being sold or of the services being provided that the amounts are not entered to the credit of any revenue account until the sale takes place or the services are rendered: in the meantime they are credited to what is in effect a suspense account, and their transfer to an income account takes place only when the discharge of the obligations for which they are the prepayment justifies their being treated as having finally acquired the character of income."

<sup>91.</sup> *Arthur Murray (N.S.W.) Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1965) 114 CLR 314 op 320: "... according to established accounting and commercial principles, in the case of a business either selling goods or supplying services, amounts received in advance of the goods being delivered or the services being supplied are not regarded as income. We have not been able to see any reason which should lead the courts to differ from accountants and commercial men on the point ... Nothing in the Act is contradicted or ignored when a receipt of money as a prepayment under a contract for future services is said not to constitute by itself a derivation of assessable income."

<sup>92.</sup> Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 25 (paragraaf 82 tot 83): "Similarly, a swap counterparty

### 3.3.4.3 *Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia v. Citibank Limited; Citicorp Finance Pty. Ltd. and Citicorp Wholesale Pty. Limited*<sup>93</sup>

#### 3.3.4.3.1 Inleiding

Hierdie saak is aanvanklik in die Federale Hof van Australië (Federal Court of Australia, New South Wales District Registry, General Division) deur regter Beaumont aangehoor.<sup>94</sup> Vir verwysingsdoeleindes sal daar verder na hierdie saak as die saak in die laer hof verwys word. Laasgenoemde saak is op appèl deur regter Jenkinson, regter Einfeld en regter Hill in dieselfde hof verhoor. Vir verwysingsdoeleindes sal daar verder na laasgenoemde saak as die saak in die hoër hof verwys word.

#### 3.3.4.3.2 Agtergrond

Die belastingpligtige se primêre sakeonderneming was die leen en uitleen van geld. Die belastingpligtige het sekere voertuie aangekoop met die uitsluitlike doel om dit aan sy kliënte te verhuur. Eienaarskap het nie aan die kliënt oorgegaan nie, maar die huurtransaksies het as rekeningkundige bruikhure ("finance leases") gekwalifiseer. Die toepaslike rekeningkundige standpunte het vereis dat die transaksie as 'n finansieringstransaksie hanteer sal word en dat die finansieringsinkomste oor die termyn van die huur erken moet word om 'n konstante opbrengskoers op die belegging te toon.

Die ATO het die belastingpligtige op die totale huurinkomste belas en 'n slytasietoelaag op die betrokke voertuie, ingevolge die betrokke bepaling in die ITAA 1936, toegestaan.

In die laer hof het die regter bevind dat die rekeningkundige hantering van die betrokke huurtransaksies, as finansieringstransaksies, ook vir inkomstebelastingdoeleindes toepaslik

---

who receives such payment derives that income at the time of receipt. The principle in relation to advance payment for services to be rendered in the future, dealt with by the High Court in the *Arthur Murray case* (supra), does not apply to enable a recipient counterparty to accrue swap income past actual receipt. In *Arthur Murray* the Court decided that fees paid in advance for dancing lessons were not assessable income derived during the year of receipt until such time as the actual lessons had, in fact, been rendered and the fees thereby earned. A significant aspect of the decision in *Arthur Murray* was that the taxpayer would have refunded the fees (income) to the payer (student) if the income producing services (the dance lessons) were not performed. Swap payments are not made subject to any condition that would render them refundable on subsequent default by a counterparty. At the time of payment the recipient party is not required to do anything more in order to retain those funds. Nothing further need be done to earn the income. Subsequent nonperformance of payment obligations by the receiving party may give rise to an action for compensatory damages under the swap agreement but that is not a contingency affecting the derivation of the relevant income."

<sup>93.</sup> *Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia v. Citibank Limited; Citicorp Finance Pty. Ltd. and Citicorp Wholesale Pty. Limited* Nos. G963-967 of 1992 FED No. 607 Income Tax (1993) 93 ATC 4691 (1993) 116 ALR 443 (1993) 26 ATR 423 (1993) 44 FCR 434

<sup>94.</sup> *Citibank Ltd; Citibank Wholesale Pty Ltd and Citicorp Finance Pty Ltd And: Commissioner of Taxation* Nos. N G203-207 of 1991 Fed No 955 Income Tax (1992) 92 ATC 4822 (1992) 24 ATR 437

is.

In die hoër hof het die regters egter bevind dat die belastingpligtige op die huurinkomste belas moet word en dat enige beskikbare aftrekkings teen die huurinkomste toegelaat moes word.

### 3.3.4.3.3 Die saak in die laer hof

Die saak het gehandel oor wat onder die gegewe feitestel "assessable income" verteenwoordig.

Die regter het bevind dat die besigheid van die bank was om finansiering aan kliënte te verskaf. Hy het bevind dat die huurkontrakte in die gewone gebruik in der waarheid eerder finansieringstransaksies was, selfs al was die regskonstruksie daarvan dié van 'n verhuuringskontrak, en dat die bank die eienaar van die bates gebly het.<sup>95</sup>

Spesialisgetuie het bevestig dat die korrekte hantering vir rekeningkundige doeleindes in die onderhawige geval was om die transaksie as 'n bruikhuur te hanteer. Die belastingpligtige se rekeningkundige hantering om finansieringsinkomste op die belegging te erken, was dus korrek.

Die regter was van mening dat die rente-inkomste wat vir rekeningkundige doeleindes as inkomste erken is, wel *inkomste* uitmaak soos in artikel 25 van die ITAA 1936 bedoel word.

Die regter het na verskeie hofsake verwys waarin bevind is dat alhoewel gewone rekeningkundige beginsels nie beslissend rakende die aangeleentheid is nie, hulle wel toepaslik is en 'n invloed kan hê.<sup>96</sup>

Die regter het dan voortgegaan om aan te dui dat *inkomste* nie noodwendig 'n bruto ontvangste is nie. Dit is klaarblyklik gedoen om aan te dui dat alhoewel daar 'n bruto ontvangste van huur is (wat vir rekeningkundige doeleindes tussen rente en 'n kapitaalverrugbetaling verdeel word), slegs die netto gedeelte daarvan wat rente uitmaak, in die onderhawige geval as inkomste sal kwalifiseer.

Die regter het daarna verwys dat daar wel sake voorkom waar 'n wins (in teenstelling met 'n bruto ontvangste of toevalling) by "assessable income" ingesluit word. In hierdie gevalle word die individuele ontvangstes en uitgawes, wat die basis vir die berekening van die

---

<sup>95</sup> *Citibank Ltd; Citibank Wholesale Pty Ltd and Citicorp Finance Pty Ltd And: Commissioner of Taxation* (1992) 92 ATC 4822 24 ATR 437 paragraaf 64: "In ordinary usage, the leases were in truth, a 'financing device' (to borrow Hutley JA's description in *Austin v United Dominions Corp Ltd* (1984) 2 NSWLR 612 at 614). This was so, regardless of how such dealings might be characterised for other special statutory purposes (cf. *Turner v Morlend Finance Corp. (Vic.) Pty. Ltd.* (1990) ASC 56-006)."

<sup>96</sup> *Citibank Ltd; Citibank Wholesale Pty Ltd and Citicorp Finance Pty Ltd And: Commissioner of Taxation* (1992) 92 ATC 4822 24 ATR 437 paragraaf 66: "As Davies J said in *Federal Commissioner of Taxation v Dunn* (1989) 85 ALR 244 at 252 (a passage cited in *Barratt v Federal Commissioner of Taxation* (1992) 107 ALR 385 at 388): 'Although ordinary accounting principles and practice are not determinative of the issue, they are relevant and may be influential...'"

betrokke wins is, nie afsonderlik ingereken nie en word dit nie afsonderlik as "assessable income" of "allowable deductions" gesien nie.<sup>97</sup>

Die regter het bevind dat daar geen spesifieke bepalings in die ITAA 1936 is wat die aanvaarding van die genoemde rekeningkundige hantering vir inkomstebelastingdoeleindes verbied nie.<sup>98</sup> Die primêre argument van die belastingbetaler (wat deur die regter aanvaar is), was dat die rekeningkundige hantering van die betrokke transaksie toepaslik is, behalwe waar die ITAA 1936 anders aandui.<sup>99</sup> Die hof het die belastingpligtige gelyk gegee.

#### 3.3.4.3.4 Die saak in die hoër hof

Die hof het bepaal dat die betrokke kwessie was of die huurbetalings wat ontvang is of die winsbedrae wat ingevolge 'n rekeningkundige metode bereken is, die *bruto inkomste* ("gross income") van die belastingpligtige uitgemaak het.<sup>100</sup>

Na 'n ontleding van verskeie hofsake het regter Hill dit gestel dat hy dit moet oorweeg of die inkomste soos deur die rekeningkundige metode vasgestel, as inkomste sal kwalifiseer soos dit in sy gewone betekenis deur sakemanne gebruik en toegepas word.<sup>101</sup>

Regter Hill het dan bevind dat die rekeningkundige metode in die onderhawige geval nie *inkomste* volgens gewone konsepte weergee nie.<sup>102</sup> Hy voer aan dat die rol van

<sup>97.</sup> *Citibank Ltd; Citibank Wholesale Pty Ltd and Citicorp Finance Pty Ltd And: Commissioner of Taxation* (1992) 92 ATC 4822 24 ATR 437 paragraaf 67: "In the present context, it has been observed by one commentator that: 'accounting rules cannot, per se, represent an appropriate basis for taxing. However, so long as profit remains the basis for assessing income tax then it is administratively appropriate that tax rules and accounting rules should maintain a degree of similarity.' (Chris N. Westworth, "Accounting Standards – A Framework for Tax Assessment" (1985) 2 Australian Tax Forum (at 243)."

<sup>98.</sup> *Citibank Ltd; Citibank Wholesale Pty Ltd and Citicorp Finance Pty Ltd And: Commissioner of Taxation* (1992) 92 ATC 4822 24 ATR 437 paragraaf 73: "In my opinion, there is nothing in the provisions of the Act which would render inappropriate the tax accounting treatment provided for in the accounting standards which were adopted by the taxpayer."

<sup>99.</sup> *Citibank Ltd; Citibank Wholesale Pty Ltd and Citicorp Finance Pty Ltd And: Commissioner of Taxation* (1992) 92 ATC 4822 24 ATR 437 paragraaf 41: "The taxpayer submits that, unless the Act otherwise requires, an accounting treatment of the subject transactions is appropriate."

<sup>100.</sup> R Hill in *Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia v. Citibank Limited; Citicorp Finance Pty. Ltd. and Citicorp Wholesale Pty. Limited* (1993) 93 ATC 4691, 116 ALR 443, 26 ATR 423, 44 FCR 434 paragraaf 41: "The present case requires a determination to be made as to whether the "gross income" of the respondents comprises, as the Commissioner contends, the rentals received by the respondents or, as the respondents contend, profit amounts calculated in accordance with the financial or actuarial method."

<sup>101.</sup> R Hill in *Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia v. Citibank Limited; Citicorp Finance Pty. Ltd. and Citicorp Wholesale Pty. Limited* (1993) 93 ATC 4691, 116 ALR 443, 26 ATR 423, 44 FCR 434 paragraaf 38: "Two questions arise out of the above survey of cases. The first is whether in the present case the accountancy evidence adduced by the respondents can be taken as evidence that in accordance with the ordinary usages and practices of businessmen, of whom accountants represent an informed sub-set, the amount obtained by applying the financial or actuarial method to the business of the respondents is income in ordinary usage."

<sup>102.</sup> R Hill in *Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia v. Citibank Limited; Citicorp Finance*

rekeningkundige standpunte is om te verseker dat die finansiële state (wat deur wetgewing vereis word) 'n ware en billike siening weergee en nie om *inkomste* (soos in die ITAA 1936 bedoel word) vas te stel nie. Hy erken egter dat laasgenoemde konsepte soms oorvleuel.<sup>103</sup> Laasgenoemde is die enigste rede wat aangevoer word waarom van die rekeningkundige hantering afgewyk kan word.

Volgens die skrywer se mening is laasgenoemde 'n baie onbevredigende redenasie, aangesien regter Hill effektief bevind dat die siening van rekenmeesters in dié betrokke geval van wat inkomste uitmaak, verskil van die siening van sakemanne in die gewone gebruik en toepassing van die begrip. Regter Hill voer egter geen bewyse aan om hierdie standpunt te ondersteun nie, anders as om die stelling te maak dat die doel van rekeningkundige standpunte nie die vasstelling van *inkomste* is nie.

Regter Hill het daarna aangevoer dat die werklike vraag in die onderhawige geval is, of die inkomstebelastingwetgewing toelaat dat bruto inkomste 'n netto wins is in gevalle soos hierdie.<sup>104</sup> Regter Hill het dan ook bevind dat 'n netto wins slegs as bruto inkomste ingesluit kan word, indien die bruto ontvangste (in die berekening van die netto wins) op sigself nie as "inkomste ingevolge gewone beginsels" kwalifiseer nie.<sup>105</sup> Dit wil dus voorkom asof regter

---

*Pty. Ltd. and Citicorp Wholesale Pty. Limited* (1993) 93 ATC 4691, 116 ALR 443, 26 ATR 423, 44 FCR 434 paragraaf 39: "With respect to his Honour, who presumably must be taken as having decided otherwise, I do not think that the accounting evidence in the present case establishes that the amount derived each year by applying the financial or actuarial method represents income in ordinary concepts."

<sup>103.</sup> R Hill in *Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia v. Citibank Limited; Citicorp Finance Pty. Ltd. and Citicorp Wholesale Pty. Limited* (1993) 93 ATC 4691, 116 ALR 443, 26 ATR 423, 44 FCR 434 paragraaf 39: "But it must be remembered that the role of the accounting standards is in the determination of profit so as to ensure that financial statements, required to be prepared by statute, give a true and fair view and not the determination of 'income', notwithstanding that those two concepts may, as will be seen, sometimes overlap." Met respek is dit waarskynlik baie maklik om laasgenoemde stelling te kritiseer. Die doel van finansiële state is ook om 'n ware en billike weergawe van inkomste te gee. Die vraag na my mening is of die finansiële state se weergawe van inkomste "inkomste volgens gewone beginsels soos in die besigheidswêreld verstaan word" weergee. Soos r Hill self in paragraaf 36 van sy uitspraak bevind is rekeningkundige bewyse wel van hulp om die betekenis van kommersiële begrippe (soos inkomste) uit te lig. Na my mening moet hy dus toepaslike redes aanvoer waarom die rekeningkundige inkomste (wat die siening van rekenmeesters is van die ware en billike inkomste) nie inkomste is soos volgens gewone konsepte is soos deur die besigheidsgemeenskap beskou word nie.

<sup>104.</sup> R Hill in *Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia v. Citibank Limited; Citicorp Finance Pty. Ltd. and Citicorp Wholesale Pty. Limited* (1993) 93 ATC 4691, 116 ALR 443, 26 ATR 423, 44 FCR 434 paragraaf 40: "All that may be said is that if there be no impediment in the Act to bringing into account, in a case such as the present, a net profit figure as gross income, then that profit figure will need to be calculated in accordance with the accounting standards. The real issue for decision is rather a question of construction of the Act, namely, whether in a case such as the present, the scheme of the Act precludes treating as gross income the net profit calculated in accordance with the financial or actuarial method."

<sup>105.</sup> R Hill in *Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia v. Citibank Limited; Citicorp Finance Pty. Ltd. and Citicorp Wholesale Pty. Limited* (1993) 93 ATC 4691, 116 ALR 443, 26 ATR 423, 44 FCR 434 paragraaf 43: "What all of these cases have in common, and what indeed is a necessary requirement of bringing into assessable income a net profit, is that the gross receipts used in the calculation of net profit was itself not income in the ordinary concepts. That this is a requirement for a net profit being treated as gross income emerges clearly from the judgement of Mason J, initially in *Commercial and General Acceptance Ltd*

Hill die toets om inkomste in die gewone betekenis daarvan vas te stel, kwalifiseer deurdat dit nie winste insluit waar die konstruksie van die inkomstebelastingwetgewing dit nie toelaat nie.

Die hof het dan ook bevind dat die bruto ontvangste (die huurpaaielement) wel 'n inkomstekarakter het, aangesien dit 'n opbrengs op 'n bate verteenwoordig wat vir 'n inkomsteproduserende doel aangewend is.<sup>106</sup> Regter Hill het aangevoer dat dit moeilik is om te kon sien hoe die huurpaaielemente van 'n kapitale aard kan wees.<sup>107</sup> Aangesien die bruto paaielement dus 'n inkomstekarakter het, moet hierdie bedrag as inkomste erken word en is dit nie nodig om te oorweeg of enige netto bedrag as *inkomste* kwalifiseer nie.

Die hoër hof het verkies om die regsraad van die betrokke transaksie eerder as die wese daarvan te volg en dit is na die skrywer se mening die hoofrede vir die verskil in beslissing.

Die onderskeid tussen die hoër en laer hof blyk die volgende te wees: Die laer hof het beslis dat die rekeningkundige wins aan *inkomste* gelyk is. Dit het in hierdie geval ook 'n element van wese bo vorm ingesluit, wat bepaal het dat wat regtens 'n huur was, eintlik in wese 'n finansieringstransaksie was. Die hoër hof het egter eerstens die regsraad van die ontvangste gaan meet aan die begrip *bruto inkomste* en beslis dat dit wel daaraan voldoen.

---

*v Federal Commissioner of Taxation (1977) 137 CLR 373 at 382-3 and subsequently in Whitfords Beach (supra) at 371-2. In the former of these cases his Honour said: 'There is a problem in accommodating the language of s.25(1) to the notion that an amount of net profit forms part of gross income. Is the reference in the sub-section confined to the gross receipts only of the taxpayer which possess the character of income or does it also include a net amount having that character, provided that the net amount is not itself derived from gross income? The expression 'gross income' in relation to a taxpayer conveys the sense of entire income of a taxpayer. No doubt in the context of the Act that income is to be ascertained in the first instance by reference to the gross income receipts of the taxpayer, but in my view it also includes a net amount which is income according to the ordinary concepts and usage of mankind, when the net amount alone has that character, not being derived from gross receipts that are revenue receipts.'*"

<sup>106.</sup> R Hill in *Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia v. Citibank Limited; Citicorp Finance Pty. Ltd. and Citicorp Wholesale Pty. Limited* (1993) 93 ATC 4691, 116 ALR 443, 26 ATR 423, 44 FCR 434 paragraaf 47: "The gross rental receipts are income because they represent a return from property put out to an income producing use by the respondents and have the character of periodicity. Indeed it is difficult to see how it would be possible to argue that the rental receipts had the character of capital."

<sup>107.</sup> Volgens die skrywer se mening is dit moontlik om te argumenteer dat 'n gedeelte van die "huurpaaielement" van 'n kapitale aard is, indien die beskouiing wat rekeningkundig geneem word, dat die transaksie eintlik 'n finansieringstransaksie is, aanvaar word. 'n Gedeelte van die paaielement verteenwoordig dan die terugbetaling van kapitaal terwyl die ander gedeelte 'n rentekomponent is. R Hill se siening is egter korrek as die ontvangste in sy regsraad oorweeg word.

### 3.3.5 Gevolgtrekking

Dit is duidelik dat rekeningkundige beginsels en praktyk wel 'n rol te speel het in die vasstelling van *bruto inkomste*, beide by die vasstelling van *inkomste* en die tydstop van belasbaarheid van 'n betrokke bedrag. Die rol daarvan wissel egter, afhangende van die omstandighede van geensins van toepassing nie, tot 'n bydraende faktor wat oorweeg word, tot selfs deurslaggewend.

Dit wil voorkom asof die rekeningkundige beginsels en praktyk slegs een van die faktore is wat in ag geneem moet word om te bepaal of 'n bedrag as *inkomste* kwalifiseer en of daardie bedrag *verkry* is en as sodanig is dit moeilik om 'n algemene gevolgtrekking oor die toepaslikheid daarvan te maak. Die aanwesigheid of afwesigheid van ander faktore kan bepalend wees of rekeningkundige beginsels 'n rol te speel het en ook vir die gewig wat dit in die bepaalde omstandighede dra.

## 3.4 Uitgawes

### 3.4.1 Inleiding

In hierdie afdeling gaan die rol van rekeningkundige beginsels in die vasstelling van aftrekbare onkoste ondersoek word.

In die breë word die twee vrae in dié afdeling bespreek wat vroeër in hierdie hoofstuk, tydens die ontleding van die algemene aftrekkingsformule in die Australiese inkomstebelasting-wetgewing, geïdentifiseer is,<sup>108</sup> en ook watter rol rekeningkundige beginsels in die beantwoording van hierdie vrae speel. Die twee vrae is die volgende:

- i) Wanneer is 'n verlies of onkoste nie van 'n *kapitale aard* nie en
- ii) wanneer is 'n verlies of onkoste *aangegaan* ("incurred")?

### 3.4.2 Wanneer is 'n verlies of onkoste *aangegaan*?

#### 3.4.2.1 'n Regskundige ontleding

Om te bepaal of 'n bedrag vir 'n aftrekking ingevolge artikel 51(1) van die ITAA 1936 of artikel 8 –1 van die ITAA 1997 kwalifiseer, is dit onder andere nodig om vas te stel of 'n verlies of 'n onkoste ("loss or outgoing") *aangegaan* ("incurred") is. Daar is egter geen statutêre omskrywing van die begrip "incurred" in die ITAA 1936 of die ITAA 1997 nie.<sup>109</sup> Dit is dus aan die howe oorgelaat om die begrip "incurred" uit te lê.

In die gevalle waar die howe moes vasstel of 'n verlies of onkoste *aangegaan* was, soos in artikel 51(1) van die ITAA 1936 bedoel word, is 'n benadering gevolg wat hoofsaaklik van sakereg en kontraktereg afgelei is, eerder as van rekeningkundige beginsels. Die gesag stel

<sup>108</sup>. Verwys na afdeling 2.3 van hierdie hoofstuk.

<sup>109</sup>. Aanwysing TA97/7 van die Australian Tax Office op 1 (paragraaf 4): "There is no statutory definition of the term 'incurred'."



dit duidelik dat algemeen aanvaarde rekeningkundige beginsels nie die toets kan vervang wat in die betrokke wetgewing vervat is nie.<sup>110</sup>

Om vas te stel of 'n onkoste *aangegaan* ("incurred") is, hang gevolglik van 'n regs kundige ontleding af of daar 'n teenswoordig bestaande geldelike aanspreeklikheid bestaan eerder as van 'n kommersiële siening van die betrokke reëling. Hierdie ontleding moet gedoen word met inagneming van die kontrakvoorwaardes en ander reëlins wat tot die aanspreeklikheid aanleiding gee.<sup>111</sup>

As 'n breë riglyn gaan 'n belastingpligtige 'n onkoste op die stadium aan waarop hy 'n huidige geldelike verpligting verskuldig is waaraan hy nie kan ontkom nie. Hierdie breë riglyn moet egter in die konteks van die verskeie hofsake rondom die betekenis van hierdie begrip verstaan word.<sup>112</sup>

Die howe was huiwerig om 'n allesomvattende omskrywing van die begrip "incurred" te verskaf.<sup>113</sup> Die volgende algemene reëls is egter geformuleer om van hulp te wees om die omvang van die omskrywing uit te lig:

- i) Dit is nie nodig dat 'n betaling gemaak moes wees voordat 'n onkoste aangegaan is nie. Dit is bloot nodig dat die belastingpligtige beslis tot die onkoste in die betrokke jaar van aanslag verbind is ("definitively committed"). Dit is gevolglik, onderworpe aan die beginsels hieronder genoem, nie voldoende dat die aanspreeklikheid bloot voorwaardelik, afhangende, dreigend of in afwagting is nie, maak nie saak hoe seker dit is dat die onkoste of verlies wel in die toekoms aangegaan sal word nie. Dit moet 'n teenswoordig bestaande aanspreeklikheid wees om 'n bedrag geld te betaal.<sup>114</sup>

<sup>110.</sup> Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 13 (paragraaf 47): "The approach adopted by the courts in determining when a loss or outgoing is 'incurred' for tax purposes is derived principally from property and contract law rather than accountancy practice and principles. Indeed, judicial authorities clearly establish that generally accepted accounting principles cannot be substituted for the tests contained in the relevant provisions of the Act. (cf. *FC of T v. James Flood Pty Limited*, supra, at CLR 506-7; *Nilsen Development Laboratories Pty Limited & Ors v. FC of T*, supra; *Arthur Murray (NSW) Pty Limited v. FC of T* (1965) 114 CLR 314 at 318 & 320)."

<sup>111.</sup> Aanwysing TR97/7 van die Australian Tax Office op 5 (paragraaf 22): "The determination that an outgoing has been incurred depends on a jurisprudential analysis of whether there is a presently existing pecuniary liability, having regard to the terms of the contract and other arrangements giving rise to that liability, rather than a commercial view of the arrangements - refer *James Flood* (CLR at 506); *Nilsen Development Laboratories* (CLR at 624); and see also *FC of T v. Citibank Ltd & Ors* 93 ATC 4691 at 4699; (1993) 26 ATR 423 at 432-433 (*Citibank Ltd & Ors*); *Ogilvy and Mather Pty Ltd v. FC of T* 90 ATC 4836 at 4842; (1990) 21 ATR 841 at 848; *Coles Myer* (ATC at 4221; ATR at 103)."

<sup>112.</sup> Aanwysing TA97/7 van die Australian Tax Office op 1 (paragraaf 5): "As a broad guide, you incur an outgoing at the time you owe a present money debt that you cannot escape. But this broad guide must be read subject to the propositions developed by the courts ..."

<sup>113.</sup> Aanwysing TA97/7 van die Australian Tax Office op 2 (paragraaf 6): "The courts have been reluctant to attempt an exhaustive definition of a term such as 'incurred'."

<sup>114.</sup> Aanwysing TA97/7 van die Australian Tax Office op 2 (paragraaf 6(a)): "a taxpayer need not actually have paid any money to have incurred an outgoing provided the taxpayer is definitively committed in the year of income. Accordingly, a loss or outgoing may be incurred within subsection 51(1) even though it remains

- ii) 'n Belastingpligtige kan 'n teenswoordig bestaande aanspreeklikheid hê, selfs al is die aanspreeklikheid vernietigbaar deur 'n ander party.<sup>115</sup>
- iii) 'n Belastingpligtige kan 'n teenswoordig bestaande aanspreeklikheid hê, selfs al kan die bedrag van die aanspreeklikheid nie presies vasgestel word nie, op die voorwaarde dat dit redelik geskat kan word.<sup>116</sup>
- iv) Dit is 'n regspraak of daar wel 'n teenswoordig bestaande aanspreeklikheid bestaan en die omstandighede, waaronder dit beweer word dat die aanspreeklikheid ontstaan, moet ook in ag geneem word.<sup>117</sup>
- v) In die geval waar 'n betaling in die afwesigheid van 'n teenswoordig bestaande aanspreeklikheid gemaak word, word die betrokke onkoste aangegaan wanneer die geld betaal word.<sup>118</sup>

Die probleme wat die howe ondervind het om die begrip *aangegaan* ("derived") uit te lê, is duidelik uit die uitsprake van regters dat dit moeilik is om 'n allesomvattende omskrywing van die begrip te verskaf.<sup>119</sup>

Dit is vasgestel dat die begrip *aangegaan* 'n verlies of onkoste insluit wat deur die belastingpligtige in die betrokke jaar van aanslag "teëgekom is, waarin beland is, of wat hom getref het" ("encountered, run into, or fallen upon"). Dit sluit ook onkoste in waartoe 'n belastingpligtige "beslis verbind is" ("definitely committed") of waartoe hy homself geheel en al onderwerp het ("completely subjected"); 'n aanspreeklikheid wat "deurgedring het" ("come home") in die sin van 'n geldelike verpligting wat verskuldig geword het.<sup>120</sup>

---

unpaid, provided the taxpayer is 'completely subjected' to the loss or outgoing. That is, subject to the principles set out below, it is not sufficient if the liability is merely contingent or no more than pending, threatened or expected, no matter how certain it is in the year of income that the loss or outgoing will be incurred in the future. It must be a presently existing liability to pay a pecuniary sum."

- <sup>115</sup> Aanwysing TA97/7 van die Australian Tax Office op 2 (paragraaf 6(b)): "a taxpayer may have a presently existing liability, even though the liability may be defeasible by others."
- <sup>116</sup> Aanwysing TA97/7 van die Australian Tax Office op 2 (paragraaf 6(c)): "a taxpayer may have a presently existing liability, even though the amount of the liability cannot be precisely ascertained, provided it is capable of reasonable estimation (based on probabilities)."
- <sup>117</sup> Aanwysing TA97/7 van die Australian Tax Office op 2 (paragraaf 6(d)): "whether there is a presently existing liability is a legal question in each case, having regard to the circumstances under which the liability is claimed to arise."
- <sup>118</sup> Aanwysing TA97/7 van die Australian Tax Office op 2 (paragraaf 6(e)): "in the case of a payment made in the absence of a presently existing liability (where the money ceases to be the taxpayer's funds) the expense is incurred when the money is paid."
- <sup>119</sup> Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 12 (paragraaf 45): "The difficulty that the courts have encountered in interpreting the term 'incurred' is evident from the comments of Dixon J (as he then was) in *New Zealand Flax Investments* (supra, at CLR 207) where he stated that 'it is unsafe to attempt exhaustive definitions of a conception intended to have such a various or multifarious application'. See also the dicta of Barwick CJ in *Nilsen Development Laboratories Pty Limited & Ors v. F.C. of T.* (supra, at ATC 4034-5; ATR at 509) to the effect that an 'exhaustive definition of what may be denoted by the word "incurred" in sec. 51(1) may not be possible'."
- <sup>120</sup> Aanwysing IT 2682 van die Australian Tax Office op 12 (paragraaf 44): "The courts have on many occasions