

**DIE BELASTINGAFTREKBAARHEID VAN
SAGTEWARE**

Sanelda Louw

**Universiteit van Stellenbosch
Fakulteit Ekonomiese en Bestuurswetenskappe**

**Werkstuk ingelewer ter gedeeltelike voldoening aan die
vereistes vir die graad van Magister in Rekeningkunde**

Studieleier: Prof. CJ van Schalkwyk

April 2004



VERKLARING

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

Handtekening  Datum: ..03/03/2004

OPSOMMING

Hierdie studie het ten doel om die toepaslikheid van die verskillende Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetsartikels, op die aftrekking van sagtewarekoste te bepaal. 'n Onderskeid word getref tussen die verskillende aftrekkingsartikels wat van toepassing is op sagtewarekoste in die Inkomstebelastingwet. Sodoende word 'n geskikte belastingaftrekking vir die verskillende tipes sagtewarekoste voorgestel wat deur elke belastingpligtige aangegaan word.

Sagtewarebates of -uitgawes kan in verskillende kategorieë verdeel word na aanleiding van die verkrygingssooreenkoms wat aangegaan is. Die regte en bates wat verkry word verskil ten opsigte van elke kategorie sagtewarekoste. In sommige gevalle word 'n outeursreg verkry en in ander gevalle slegs 'n gebruiksreg. Verder kan of intellekuele eiendom, 'n ontasbare bate, en/of 'n tasbare bate verkry word.

'n Literatuurstudie en analise van die verskillende tipes sagtewarekoste en die vier betrokke Inkomstebelastingwetsartikels dien as agtergrond vir die oorweging van die toepaslikheid van elke spesifieke aftrekkingsartikel in die Inkomstebelastingwet op die onderskeie kategorieë sagtewarekoste. Daarna word die inligting wat bekom is in die literatuurstudie en analise gebruik om die mees toepaslike aftrekkingsartikel vir elke kategorieë sagtewarekoste voor te stel.

SUMMARY

The aim of this study is to determine the applicability of the various South African Income Taxation Act sections on the deduction of software costs. A distinction is made between the various deduction sections in the Income Taxation Act that are applicable to software costs. By doing this an appropriate taxation deduction is recommended for the different types of software costs that the taxpayer incurs.

Software assets and expenditure can be divided into various categories based on the acquisition agreement. The rights and assets that are obtained, differ for each category of software cost. In some instances a copyright is obtained and in other instances only a right of use is obtained. Furthermore the taxpayer receives intellectual property, an intangible asset, and/or a tangible asset.

A literature study and an analysis of the different types of software costs and the four concerned Income Taxation Act sections serve as background for the consideration of the applicability of each specific deduction section in the Income Taxation Act on the various categories of software costs. By using the information obtained in the literature study and the analyses, a recommendation is made of the most applicable deduction article for each category of software cost.

INHOUDSOPGAWE

	HOOFSTUK 1: INLEIDING	1
1	INLEIDING	1
2	AGTERGROND EN PROBLEEMSTELLING VAN DIE STUDIE	1
3	ONDERWERP VAN DIE STUDIE	2
4	MOTIVERING VAN DIE STUDIE	2
5	BEPERKINGE VAN DIE STUDIE	3
6	METODIEK VAN DIE STUDIE	4
7	RAAMWERK VAN DIE STUDIE	4
7.1	‘n Analise van die verskillende kategorieë van sagtewarekoste	4
7.2	Ontleding van die aftrekkingsartikels in die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet wat van toepassing is op sagtewarekoste	4
7.3	Interpretasie van die navorsingsprobleem met die teoretiese aspekte as agtergrond	5
7.4	Samevatting en gevolgtrekkings	5
	HOOFSTUK 2: ‘N ANALISE VAN DIE VERSKILLENDE KATEGORIEë VAN SAGTEWAREKOSTE	6
1	AGTERGROND	6
2	VERKRYGING VAN SAGTEWARE EIENDOMSREG	7
2.1	Binnenshuise ontwikkeling van sagteware	7
2.1.1	Outeursreg van binnenshuise ontwikkelde sagteware	8
2.1.2	Patentering van binnenshuise ontwikkelde sagteware	10
2.2	Die aankoop van die outeursreg van sagteware	13
3	KOSTE VIR DIE REG VAN GEBRUIK VAN SAGTEWARE	14

3.1	Aankoop van 'n lisensie	14
3.1.1	Aankoop van 'n lisensie van 'n outeursreghouer	14
3.1.2	Aankoop van 'n lisensie van 'n patenthouer	16
3.2	Aangaan van 'n huurooreenkoms	17
4	SAMEVATTING	18
	HOOFSTUK 3: 'N ONTLEDING VAN DIE	21
	AFTREKKINGSARTIKELS IN DIE SUID-AFRIKAANSE	
	INKOMSTEBELASTINGWET WAT VAN TOEPASSING IS	
	OP SAGTEWARE	
1	AGTERGROND	21
2	ARTIKEL 11(a)	22
2.1	Die algemene aftrekkingsformule	22
2.1.1	Die vereistes vir die toepassing van artikel 11(a)	22
3	ARTIKEL 11(e)	31
3.1	Slytasietoelae	31
3.1.1	Die vereistes vir die toepassing van artikel 11(e)	32
4	ARTIKEL 11(f)	37
4.1	Huurpremies	37
4.1.1	Die vereistes vir die toepassing van artikel 11(f)	39
5	ARTIKEL 11(gA)	40
5.1	Patente, modelle, handelsmerke en outeursreg	40
5.1.1	Die vereistes vir die toepassing van artikel 11(gA)	43
5.1.2	Die bepaling van die koste van patente, modelle, handelsmerke en outeursreg	46
6	SAMEVATTING	48

	HOOFSTUK 4: INTERPRETASIE VAN DIE NAVORSINGSPROBLEEM MET DIE TEORETIESE ASPEKTE AS AGTERGROND	51
1	AGTERGROND	51
2	BINNENSHUISE ONTWIKKELDE SAGTEWARE	52
2.1	Suksesvolle ontwikkelings	52
2.2	Onsuksesvolle ontwikkelings	55
3.	DIE AANKOOP VAN 'N OUTEURSREG	57
4	DIE AANKOOP VAN 'N LISENSIE	59
5	AANGAAN VAN 'N HUUROORENKOMS	61
6	SAMEVATTING	62
	HOOFSTUK 5: SAMEVATTING EN GEVOLGTREKKINGS	65
1	SAMEVATTING	65
2	GEVOLGTREKKINGS	66
3	SLOTSOM	71
	BIBLIOGRAFIE	72

HOOFSTUK 1

INLEIDING

1. INLEIDING

Adam Smith het in sy *Wealth of Nations* (1776) gesê daar bestaan vier basiese beginsels wat in die algemeen op belasting van toepassing is. Een van hierdie beginsels is dat die belasting wat deur elke belastingpligtige betaalbaar is, met sekerheid en nie na willekeur bepaal moet word nie (Huxham & Haupt, 2002:1). Hierdie beginsel is steeds, meer as twee eeue later, belangrik.

2. AGTERGROND EN PROBLEEMSTELLING VAN DIE STUDIE

Die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet, Wet no.58 van 1962 (Danziger & Cronjè, 2001), (voortaan “die Inkomstebelastingwet”) maak in artikel 11(a) vir die aftrekking van algemene besigheidsonkoste of -verliese voorsiening. Somtyds gaan ‘n onderneming egter kostes aan wat nie ingevolge hierdie artikel aftrekbaar is nie, omdat hierdie koste nie by die voortbrenging van inkomste aangegaan is nie of van ‘n kapitale aard is. Die Inkomstebelastingwet maak in verskeie spesifieke artikels voorsiening vir die aftrekking van onkoste wat nie van ‘n inkomste aard is nie (Meyerowitz, 2001-2002:12-3). Onkoste van ‘n kapitale aard kan afgetrek word ingevolge die kapitaalverminderingsartikels van die Inkomstebelastingwet.

Sagtewarekoste bestaan uit kostes van ‘n inkomste aard, sowel as kostes van ‘n kapitale aard (Huber, 1997:160). Die verkrygings- of gebruiksooreenkoms van die sagteware dui die aard van die onkoste aan. Die algemene aftrekkingsartikel, sowel as die spesifieke aftrekkingsartikels en die kapitaalverminderingsartikels van die Inkomstebelastingwet kan dus op sagtewarekoste van toepassing wees.

Die vraag ontstaan nou wat die effek van die toepassing van die verskillende Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetsartikels ten opsigte van sagtewarekoste op aftrekkings vir die belastingbetaler is. Belastingbetalers behoort duidelik tussen die verskillende sagtewarekoste te onderskei om te bepaal of dit van 'n inkomste aard of kapitale aard is. Sodoende kan die korrekte aftrekkingsartikel ten opsigte van sagtewarekoste vir inkomstebelastingdoeleindes met meer sekerheid gebruik word.

3. ONDERWERP VAN DIE STUDIE

Koste wat verband hou met die gebruik of verkryging van sagteware maak elke jaar 'n groter deel uit van 'n onderneming se netto bates of totale uitgawes (Oz, 1998:161). Ingevolge die Inkomstebelastingwet kan ondernemings die koste van hierdie sagteware onmiddellik of oor 'n bepaalde tydperk aftrek. Verskeie artikels, waarvan elkeen net op 'n spesifieke klas bates of spesifieke uitgawes van toepassing is, word gebruik om hierdie aftrekkings te verkry.

Ingevolge 'n verkrygingssooreenkoms, kan sagtewarebates of -uitgawes in verskillende kategorieë verdeel word (Oz, 1998:162). Die feit dat ondernemings neig om slegs sekere aftrekkingsartikels vir die aftrekking van die kostes van verskillende kategorieë sagteware te gebruik, het tot gevolg dat die sagtewarekoste in sekere gevalle nie oor die regte tydperk afgetrek word nie.

Hierdie studie stel ten doel om die effek van die toepassing van die verskillende Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetsartikels ten opsigte van sagtewarekoste op aftrekkings vir die belastingbetaler te analiseer. 'n Onderskeid word getref tussen die verskillende aftrekkingsartikels in die Inkomstebelastingwet wat op sagtewarekoste van toepassing is. Sodoende kan 'n geskikte belastingaftrekking vir die verskillende kategorieë sagtewarekoste wat elke belastingpligtige aangaan, voorgestel word.

4. MOTIVERING VAN DIE STUDIE

Vir baie jare bestee belastingbetalers groot bedrae aan die rekenarisering van hul

besighede (Knowles en ander, 1995:82). Hierdie gerekenariseerde stelsels bestaan hoofsaaklik uit twee elemente naamlik, harde- en sagteware. Die hardeware is die vaste komponent en die sagteware kan wissel na gelang van die taak wat uitgevoer word (Clegg, 1986:123). Hierdie groot besteding was nodig om tred te hou met die “nuwe” ekonomie, waarin sekere konsepte soos netwerke, globalisering, veranderbaarheid, bestuur van kennis en demokrasie, dominant is. Suksesvolle ondernemings is dié ondernemings wat reageer op hierdie veranderinge en hul stelsels en prosedures voortdurend aanpas om saam met die veranderinge te beweeg (Hofman en ander, 1999:42). Die groot bedrae wat ondernemings dus reeds aan die rekenarisering van hul stelsels bestee het, sal in die toekoms voortgesit moet word.

Een van die rekenariseringskoste van die onderneming wat oor ‘n tydperk vir die doeleindes van Suid-Afrikaanse Inkomstebelasting afgetrek kan word, is die verkrygings- en gebruikskoste van sagteware. Hierdie verkrygings- en gebruikskoste van sagteware is moontlik aftrekbaar vir inkomstebelastingdoeleindes. Dit sal vir belastingpligtiges voordelig wees om die sagtewarekoste oor die kortste moontlike tydperk af te skryf om ‘n kontantvloei voordeel te kry. Indien sagtewarekoste van ‘n inkomste aard is en by die voortbrenging van inkomste vir die belastingpligtige se bedryf aangegaan is, kan artikel 11(a) gebruik word. Indien die sagtewarekoste egter van ‘n kapitale aard is of nie by die voortbrenging inkomste vir die belastingpligtige se bedryf aangegaan word nie, kan ‘n inkomstebelastingaftrekking moontlik ingevolge artikel 11(e), 11(f) of 11(gA) verkry word (Clegg, 1998:100). Die tydperk waarin die aftrekking verkry word, sal na gelang van die betrokke aftrekkingsartikel verskil. Omdat elke belastingpligtige egter aan die letterlike betekenis van die Inkomstebelastingwet (Parington v Attorney-General LH 4 HL 100:122) moet voldoen en nie net die voordeligste aftrekking kan kies nie, is dit belangrik dat duidelik tussen die aard en toepassing van elkeen van hierdie artikels onderskei word. Sodoende behoort verseker te word dat die belastingpligtige die sagtewarekoste korrek volgens die vereistes van die Inkomstebelastingwet hanteer.

5. BEPERKINGE VAN DIE STUDIE

Hierdie studie oorweeg slegs Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingaspekte. Die hantering

van sagtewarekoste met die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet as raamwerk word ondersoek en geen vergelyking word getref met die inkomstebelastingstelsels van ander lande nie. Alhoewel ander inkomstebelastingstelsels van nut kan wees by die bepaling van die kategorieë van sagtewarekoste en die bepaling van die mees geskikte aftrekkingsartikel in die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet vir elke kategorieë sagtewarekoste, is dit 'n studiegebied op sy eie.

6. METODIEK VAN DIE STUDIE

'n Literatuurstudie en analise van die verskillende kategorieë sagteware en die vier betrokke inkomstebelastingwetsartikels dien as agtergrond vir die oorweging van die toepaslikheid van elke aftrekkingsartikel in die Inkomstebelastingwet op die onderskeie kategorieë sagtewarekoste. Vir dié doel word sekere regspraak ook ondersoek.

7. RAAMWERK VAN DIE STUDIE

7.1 'n Analise van die verskillende kategorieë van sagtewarekoste

In Hoofstuk Twee word die verskillende kategorieë sagtewarekoste bespreek. Die kostes word onderverdeel in verkrygingskoste en koste vir die reg van gebruik. Die studie toon hoe die aard van hierdie kostes verskil as gevolg van verskille in die verkrygings- of gebruiksooreenkomste. Die verskillende vorme waarin sagteware gekoop en verkry word, naamlik die koop van lisensies, die koop van outeursreg, binnenshuise ontwikkeling van sagteware en die aangaan van 'n huurooreenkoms word spesifiek ondersoek.

7.2 Ontleding van die aftrekkingsartikels in die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet wat van toepassing is op sagtewarekoste

In Hoofstuk Drie word 'n analise gedoen van die verskillende Inkomstebelastingaftrekkingsartikels wat op sagtewarekoste van toepassing kan wees. Die bewoording van hierdie wetsartikels word ontleed na aanleiding van regspraak, boeke, tydskrifartikels en praktyknotas van die Suid-Afrikaanse Inkomstediens. Die artikels se verskillende toepassingsgebiede word sodoende aangetoon.

7.3 Interpretasie van die navorsingsprobleem met die teoretiese aspekte as agtergrond

In Hoofstuk Vier word bogenoemde analyses gebruik om te oorweeg watter aftrekkingsartikels op elke kategorie sagtewarekoste van toepassing is.

7.4 Samevatting en gevolgtrekkings

Hoofstuk Vyf bevat 'n samevatting en die gevolgtrekking van die studie.

HOOFSTUK 2

‘N ANALISE VAN DIE VERSKILLENDE KATEGORIË VAN SAGTEWAREKOSTE

1. AGTERGROND

Sagteware is ‘n algemene term wat gebruik word om verskillende rekenaarprogramme en aanvullende materiaal te omskryf. Die term is nie verder gedefinieër nie en sluit onder andere die volgende in: rekenaarprogramme, databasisse, programmeringstaal, gidse en handleidings, inligting wat gestoor word op gerekenariseerde media, gerekenariseerde uitsette soos klank, data, drukstukke, sagteware ontwikkelingsmedia en aanvanklike ontwerpe vir die ontwikkeling van programme soos vloeikaarte en verslagvorme (Bainbridge, 1997:1-2).

Sagtewarekoste kan in verskillende kategorieë verdeel word na aanleiding van die verkrygings- of gebruiksooreenkomste wat aangegaan is. Eiendomsreg van sagteware kan op verskeie maniere verkry word. Die belastingpligtige kan die sagteware binnenshuis ontwikkel en so die eiendomsreg van die sagteware verkry. Verder kan die eiendomsreg van sagteware, wat deur ‘n eksterne party ontwikkel is en waarvan hierdie eksterne party die outeursreg of patentereg besit, verkry word deurdat die belastingpligtige die outeursreg of patent van die eksterne party koop (Verardi, 1993:7-11). In die geval van sagteware is die aankoop van outeursreg van ‘n eksterne party meer algemeen en die patentereg van sagteware word selde verkry deur die aankope van die patentereg van ‘n eksterne party (Verardi, 1993:9). In hierdie studie sal slegs die aankoop van die outeursreg van sagteware van ‘n eksterne party ondersoek word.

‘n Belastingpligtige kan ook besluit om nie die eiendomsreg van sagteware te bekom nie. Koste word dan aangegaan om slegs die reg van gebruik van sekere sagteware te verkry. Die reg van gebruik van sagteware word verkry deur ‘n lisensie uit te neem vir die gebruik van die sagteware of deur die sagteware te huur vir ‘n bepaalde tydperk (Verardi, 1993:7-11).

In hierdie hoofstuk gaan die verskillende kategorieë sagtewarekoste geanaliseer word. Daar gaan spesifiek gekyk word na die aard van elke tipe sagteware verkrygings- of gebruiksooreenkoms en die regte wat daaruit voortspruit. Die inkomstebelasting-implikasie van elke kategorie sagtewarekoste sal egter nie in die hoofstuk bespreek word nie. In Hoofstuk Vier (sien 2 tot 5) sal die inkomstebelastingimplikasies van elke kategorieë sagtewarekoste bespreek word.

2. VERKRYGING VAN SAGTEWARE EIENDOMSREG

2.1 Binnenshuise ontwikkeling van sagteware

Alhoewel verskeie generiese sagtewarepakkette beskikbaar is in die mark, benodig sommige ondernemings sagtewarepakkette wat spesifiek aan hulle vereistes voldoen. Die ondernemings kan nie sulke sagtewarepakkette in die mark vind nie, en is verplig om groot bedrae geld te spandeer aan die ontwikkeling van geskikte sagteware (Knowles en ander, 1995:82). Die onkoste word aangegaan vir verskeie aspekte van die ontwikkelingsproses soos die uitvoerbaarheidstudie (Clegg, 1986: 123), beplanning, toerusting, arbeid, kennis en vernuf, asook materiaal.

Nadat die aanvanklike koste, vir die uitvoerbaarheidstudie en beplanning aangegaan is, is daar twee moontlike uitkomstes vir die ontwikkelingsprojek. Die projek kan 'n sukses wees en 'n nuwe sagtewarepakket kan daargestel word vir gebruik in die onderneming. Alternatiewelik word die koste aangegaan, maar geen bruikbare sagtewarepakkette word ontwikkel nie (Clegg, 1986: 123). Hier bestaan dus twee verskillende kategorieë sagtewarekoste wat verskillend hanteer word vir rekeningkundige- sowel as belastingdoeleindes. Hierdie hantering word verder in Hoofstuk Vier bespreek (sien 2.1 en 2.2).

Indien die projek 'n sukses is en 'n nuwe sagtewarepakket word ontwikkel, word die sagtewarepakket die ontwikkelaar se intellektuele eiendom. Hierdie intellektuele eiendom kan beskerm word deur outeursreg of patentereg. Intellektuele ontwikkelings

soos boeke, kunswerke, rekenaarprogramme en handelsmerke word deur die reg op intellektuele eiendom beskerm. Alle lande se regstelsels erken intellektuele eiendom, maar die beskerming is beperk en is slegs op spesifieke aktiwiteite van toepassing. Die Wet op Patente, Wet no.57 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), is byvoorbeeld slegs van toepassing op uitvindings (Hofman en ander, 1999: 1.2). Verder is die tydperk vir beskerming van hierdie intellektuele eiendom beperk, byvoorbeeld outeursreg verval na 'n sekere periode (Hofman en ander, 1999: 1.2).

2.1.1 Outeursreg van binnenshuise ontwikkelde sagteware

Artikel 27(2) van die "Universal Declaration of Human Rights" sê "Everyone has a right to the protection of the moral and material interest resulting from any scientific, literary or artistic production of which he is the author". Die "Universal Declaration of Human Rights" is 'n resoluie van die Algemene Vergadering van die Verenigde Nasies waarin die fundamentele aspekte van menseregte, wat ook die reg om intellektuele eiendom te besit insluit, uiteengesit is. Hierdie resoluie is in 1948 uitgereik maar is nie bindend vir lidlande nie, in 1966 is die "International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights" egter gesluit wat bindend is vir lidlande. Hierdie ooreenkoms eggo die beginsels van artikel 27(2) van die "Universal Declaration of Human Rights". Die Wet op Outeursreg, Wet no.98 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), het hierdie beginsels ook gevestig in die Suid-Afrikaanse reg (Dean, 1987: 1-2).

Outeursreg verleen aan die ontwikkelaar, skrywer (of enige ander persoon wat die outeursreg hou van 'n sekere werk) die reg dat geen ander persoon daardie werk mag reproduseer nie (Verardi, 1993: 7). Die Wet op Outeursreg, Wet no.98 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), bevat Suid-Afrika se outeursregvereistes. Hierdie wet stel ten doel om te verseker dat die ontwikkelaar van 'n oorspronklike werk die alleenreg het om hierdie werk te gebruik. Sodoende word die ontwikkelaar vergoed vir sy werk, oorspronklikheid en talent en verder word hy/sy aangemoedig om sy vaardighede verder te gebruik om verdere intellektuele bates te ontwikkel (Dean, 1987: 1-1). Outeursreg verseker dat een persoon nie die werke van 'n ander aan hom toe-eien nie.

Voor 1992 is sagteware beskerm onder die Wet op Outeursreg, Wet no.98 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), deurdat sagteware gesien is as “literêre werke” en in die wet vervat is. In 1992 is die Wet op Outeursreg gewysig en van toe af word rekenaarprogramme as ‘n afsonderlike kategorie geïdentifiseer wat beskerm word onder hierdie wet (Verardi, 1993: 8). Rekenaarprogramme word in artikel 1(1) van die Wet op Outeursreg, Wet no.98 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), as volg omskryf “n stel voorskrifte wat op enige wyse vasgelê of geberg word en wat, indien dit regstreeks of onregstreeks in 'n rekenaar gebruik word, die werking daarvan rig om 'n resultaat teweeg te bring”. ‘n Rekenaarprogram word dus per definisie onderskei van ‘n literêre werk (Dean, 1987: 1-13).

Enige werk wat aan die vereistes van die Wet op Outeursreg voldoen, word outomaties onder hierdie wet beskerm. Dit is nie nodig om ‘n werk te registreer om outeursregbeskerming te geniet nie (Townshend & Visser, 1986:8). Daar is twee algemene vereistes vir die bestaan van outeursreg naamlik: oorspronklikheid en bestaan in ‘n materiële vorm (Dean, 1987: 1-15). Die werk moet oorspronklik wees, maar hoef nie uniek te wees nie (Appleton & another v Harnischfeger Corporation & another (1995):247). ‘n Werk kan wesenlik ooreenstem met ‘n bestaande werk en kan steeds oorspronklik wees as dit deur individuele arbeid en vernuf geskep is sonder vooraf verwysing na die bestaande werk (Dean, 1987: 1-16). Die tweede vereiste is dat die werk moet bestaan in ‘n materiële vorm. Die werk moet op skrif bestaan of in ‘n ander materiële vorm. Die Wet op Outeursreg, Wet no.98 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), beskryf “op skrif” soos volg: “enige vorm van optekening, hetsy per hand of by wyse van drukwerk, tikskrif of 'n dergelike proses” in artikel 1(1). Die stoor van die bronkode van ‘n rekenaarprogram op een of ander elektroniese medium word ingesluit onder “n dergelike proses”. Die outeursreg ontstaan dus nie wanneer die idee ontstaan nie, maar wanneer die idee in ‘n materiële vorm omgesit word (Galago Publishers (Pty) Ltd & another v Erasmus (1989):293).

Die eienaar van die ontwikkelde sagteware se outeursreg is die persoon wat beheer uitgeoefen het oor die ontwikkeling van die sagteware. In sekere gevalle sal dit moontlik wees dat die skrywer van sagteware ‘n maatskappy of beslote korporasie is, omdat die maatskappy of korporasie beheer uitoefen oor die ontwikkeling van die sagteware. Die persoon wat die program skryf sal dus nie noodwendig die eienaar van

die outeursreg wees nie (Verardi, 1993: 9).

Oor die algemeen is outeursreg van toepassing vir 'n periode van vyftig jaar (Morgan, 1991: 9). Die vyftig jaar periode begin, ten opsigte van rekenaarprogramme, wanneer die program geskryf is ("after the making of the work"). Wanneer die outeursreg verval, word die werk publieke eiendom (Dean, 1987: 1-31).

Die beperkings op die gebruik van rekenaarprogramme, en dus op sagteware, indien outeursreg van toepassing is, kan as volg opgesom word:

- (a) Geen reproduksie van die rekenaarprogramme mag op enige manier gemaak word nie.
- (b) Die programkodes mag nie gepubliseer word indien dit nie vantevore gepubliseer is nie.
- (c) Die programkodes mag nie in die openbaar gebruik word deur enige ongemagtigde persone sonder die toestemming van die outeursreghouer nie.
- (d) Die programkodes mag nie in die openbaar uitgesaai word deur/aan enige ongemagtigde persone sonder die toestemming van die outeursreghouer nie.
- (e) Die program mag nie oorgedra word aan 'n ander gebruiker sodat hy/sy dit tot sy/haar voordeel kan gebruik sonder toestemming van die outeursreghouer nie.
- (f) Daar mag nie 'n aanpassing aan die program gemaak word nie.
- (g) Verhuring van 'n kopie van die program is nie toelaatbaar sonder die toestemming van die houer van die outeursreg nie (Dean, 1987: 1-36D).

2.1.2 Patentering van binnenshuise ontwikkelde sagteware

'n Patent is 'n eksklusiewe reg wat deur die staat aan 'n ontwikkelaar toegestaan word vir 'n vasgestelde periode. Die houer van die patent het die eksklusiewe reg om die uitvinding te gebruik, vervaardig, beoefen, vervreem, of aan te bied vir vervreemding sodat hy/sy die hele wins en voordeel van die uitvinding kan geniet (Burrell, 1999: 133). Hierdie reg word toegestaan in ruil vir die volledige openbaarmaking van die uitvinding aan die publiek. Die reg voorkom dat ander partye die uitvinding sonder die

goedkeuring van die houer van die patent gebruik (Verardi, 1993: 7).

Dis belangrik dat die vraag beantwoord word of sagteware gepatenteer kan word (Machanick, 2001: 12). Die Wet op Patente, Wet no.57 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978) is slegs van toepassing op “uitvindings”. Die Wet op Patente, Wet no.57 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978) meld slegs in artikel 25(2) wat nie ‘n uitvinding is nie, maar gee geen duidelike aanduiding van wat wel ‘n uitvinding is nie. Artikel 25(2) van die Wet op Patente, Wet no.57 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), meld sekere items wat spesifiek uitgesluit word by die definisie van uitvindings en daarom sal die Wet op Patente nie van toepassing wees op hierdie items nie. Artikel 25(2) lui “Enigiets wat bestaan uit-

- (a) 'n ontdekking;
- (b) 'n wetenskaplike teorie;
- (c) 'n wiskundige metode;
- (d) 'n letterkundige, dramatiese, musikale of artistieke werk of enige ander estetiese skepping;
- (e) 'n skema, reël of metode om 'n geesteshandeling te verrig, 'n spel te speel of sake te doen;
- (f) 'n program vir 'n komper; of
- (g) die voorstelling van inligting,

is by die toepassing van hierdie Wet nie 'n uitvinding nie”. Verder sê artikel 25(3) “Die bepalings van subartikel (2) belet, slegs in die mate waarin 'n patent of 'n aansoek om 'n patent daarop as sodanig betrekking het, dat enigiets by die toepassing van hierdie Wet as 'n uitvinding behandel word”. Artikel 23(2) meld duidelik watter items nie volgens die Wet op Patente, Wet no.57 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978) as ‘n “uitvinding” beskou kan word nie. Artikel 25(3) sluit aan by artikel 25(2) en meld dat hierdie items slegs nie ‘n “uitvinding” is nie as dit een van die presiese items is wat in artikel 25(2) genoem is.

Rekenaarprogramme word spesifiek in artikel 25(2) genoem. Die vraag is dus of sagtewareprogramme nie ‘n uitvinding is nie, en die Wet op Patente, Wet no.57 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978) dus nie op hierdie programme van toepassing

is nie. Daar moet gekyk word na die ware betekenis van “slegs in die mate ” saam met “as sodanig betrekking” in artikel 25(3) om die korrekte toepassing op rekenaarprogramme en dus op sagteware te verseker. Die twee frases saam stel dit duidelik dat die items genoem in artikel 25(2) (a) tot (g) nie “uitvindings” vir die doel van die Wet op Patente, Wet no.57 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), is nie. Dit is egter slegs in soverre ‘n patent van toepassing is op ‘n eksklusiewe item (item spesifiek vermeld) soos genoem in artikel 25(2) dat daardie item gediskwalifiseer is. ‘n Rekenaarprogram se patentering word verbied, maar ‘n rekenaarprogram op ‘n disket kan moontlik gepatenteer word. Hierdie standpunt is verwerp in *Genentech Inc’s Patent ((1989):207)* waarin daar na die soortgelyke artikels in die Britse Patentewet verwys is. Regter Dillion het gesê dit kan nie die bedoeling van die wetgewer wees dat ‘n rekenaarprogram se patentering verbied word nie, terwyl ‘n rekenaarprogram op ‘n disket gepatenteer kan word. Volgens hom is die twee gevalle soortgelyk en indien ‘n rekenaarprogram op ‘n disket gepatenteer kan word sal ander rekenaarprogramme ook patenteerbaar wees, ongeag die bepalings van artikel 1(2)(a) van die Britse patentereg wat soortgelyk is aan artikel 25(2). Hierdie benadering word ook in Suid-Afrika gevolg (Burrell, 1999: 45).

Rekenaarprogramme, en sagteware, is dus patenteerbaar en hierdie benadering stem ooreen met die benadering wat in die meeste industriële lande gevolg word (Verardi, 1993: 7). Verder het verskeie hofbeslissing in die Verenigde State van Amerika ook bevestig dat sagteware patenteerbaar is (Machanick, 2001: 12). Daar moet egter steeds aan die vereistes van ‘n patent voldoen word, naamlik dat dit ‘n nuwe idee moet wees en nie ‘n vanselfsprekendheid nie (Galler, 1995: 31). In ‘n hofbeslissing in Europa is aangetoon dat daar aan hierdie vereiste voldoen word sodra die sagtewarekodering nuut is, dit wil sê die sagteware moet ‘n nuwe tegniese effek tot gevolg hê (Verardi, 1993: 7).

‘n Patent is ‘n geregistreerde reg. ‘n Geregistreerde patent verskaf baie sterk beskerming aan die houer van die patent en daarom is dit wenslik vir ontwikkelaars van sagteware (Galler, 1995: 31). Die ontwikkelaar moet aansoek doen om die uitvinding te patenteer en daar moet aan sekere regs- en formele vereistes voldoen word. Indien daar aan die vereistes voldoen word sal die houer van die patent die alleenreg hê om die sagteware te gebruik om so ‘n voordeel te verkry vir ‘n bepaalde periode (Verardi 1993: 8). Die ontwikkelaar in terme van die Wet op Patente, Wet no.57 van 1978 (Republiek van Suid

Afrika, 1978), is die werklike ontwerper van die uitvinding asook die verteenwoordiger van 'n oordele ontwerper of die verteenwoordiger van 'n ontwerper wat gestremd is.

'n Patent wat geregistreer is onder die Wet op Patente, Wet no.57 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), is geldig vir twintig jaar vanaf die dag van aansoek. Die wet maak geen voorsiening vir die verlenging van patentereg na verstryking van die twintig jaar periode nie (Burrell, 1999: 135). Die dag van aansoek is die dag waarop die aansoek ingedien word by die Patentekantoor (Burrell, 1999: 93). 'n Patent wat in Suid-Afrika geregistreer is, is van toepassing in Suid-Afrika se nege provinsies (Burrell, 1999: 3).

Die groot nadeel van 'n patent is die lang en formele proses wat gevolg moet word om die patent te registreer. Die risiko bestaan, dat gedurende die periode wat aansoek gedoen word om die patent te registreer, 'n ander ontwikkelaar dieselfde of soortgelyke sagteware kan ontwikkel en dit dan bemark en eers later bewus word van die feit dat daar 'n geregistreerde patent bestaan vir hierdie tipe sagteware (Galler, 1995: 32).

2.2 Die aankoop van die outeursreg van sagteware

Die houer van 'n outeursreg kan die outeursreg of 'n deel daarvan oordra aan 'n ander persoon. Die koper verkry dan al die regte wat die oorspronklike houer van die outeursreg gehad het. Die Romeins-Hollandse regsbeginsel van "memo plus juris transferre potest quam ipse habet" is egter van toepassing. Volgens hierdie beginsel kan niemand meer regte oordra as wat hy/sy besit het nie. Wanneer 'n persoon slegs 'n deel van die regte van die outeursreg van sekere sagteware hou, kan hy/sy nie addisionele regte oordra aan die nuwe eienaar nie (Dean, 1987: 1-81).

Die verkoper van die outeursreg doen afstand van al die regte ten opsigte van hierdie outeursreg, en dra hierdie regte oor aan die koper. Die koper is nou die eienaar van die outeursreg en verkry al die regte soos uiteengesit is in die verkoopsooreenkoms. Indien al die regte oorgedra word sal die ontvanger nou oor al die regte beskik soos uiteengesit is in 2.1.1.

Geen oordrag van outeursreg kan egter plaasvind sonder 'n skriftelike ooreenkoms waarin presies uiteengesit word watter regte oorgedra word nie. Indien die ooreenkoms mondelings is, sal dit ongeldig wees (Dean, 1987: 1-83). Verder moet die ooreenkoms ook aanvaar word deur beide die persoon wat afstand doen van die outeursreg en die ontvanger. Daar moet konsensus wees oor die oordrag van die regte tussen die persoon wat afstand doen van die outeursreg en die ontvanger. Indien daar nie konsensus is tussen die partye nie, sal die ooreenkoms nie geldig wees nie (Preformed Lime Products (SA) (Pty) Ltd v Hardware Assemblies (Pty) Ltd (M1303/83)).

3. KOSTE VIR DIE REG VAN GEBRUIK VAN SAGTEWARE

3.1 Aankoop van 'n lisensie

'n Lisensie is 'n wyse waarop die houër van regte, vergoeding kan ontvang deur aan 'n ander persoon, die lisensiehouër, die reg van gebruik van die regte te gee (Verardi, 1993: 9). 'n Lisensie verander nie die eienaarskap van outeursreg of 'n patent nie, en is slegs 'n onderneming deur die eienaar van die outeursreg of patent dat die lisensiehouër die regte mag gebruik. 'n Lisensie kan by wyse van 'n implikasie of in vasgestelde terme toegestaan word (Hofman en ander, 1999: 2.4.4).

3.1.1 Aankoop van 'n lisensie van 'n outeursreghouër

'n Outeursreglisensie is 'n onderneming deur die houër van die outeursreg om die lisensiehouër of die houër van 'n onderlisensie ("sub-licence") nie te dagvaar vir aantasting van sy regte nie. Die outeursreg bly steeds die eiendom van die houër, maar die lisensiehouër kan sekere regte in verband met die outeursreg uitoefen (Dean, 1987: 1-84). In die geval van sagteware laat die lisensie gewoonlik die gebruik toe, maar nie reproduksie of verandering van die sagteware nie. 'n Lisensie verskil van die aankoop van 'n outeursreg of 'n deel van die outeursreg. Wanneer 'n outeursreg of 'n deel daarvan verkoop word, doen die houër afstand van al die regte wat verband hou met die outeursreg. In die geval van 'n lisensie bly die outeursreghouër steeds die eienaar van

die regte al onderneem hy/sy om 'n ander persoon toe te laat om die regte uit te oefen. Wanneer die lisensie verval sal alle regte weer aan die houer van die outeursreg behoort (Dean, 1987: 1-84).

Daar is verskeie tipes outeursreglisensies. Sagteware outeursreghouers kan een van die volgende tipes sagtewarelisensies gebruik, naamlik:

- (a) nie-eksklusiewe lisensies;
- (b) eksklusiewe lisensies; en
- (c) onderlisensies (Dean 1987: 1-85 - 1-86).

'n Nie-eksklusiewe lisensie gee aan die lisensiehouer die reg om die sagteware te gebruik, maar die houer van die outeursreg kan ook 'n soortgelyke lisensie aangaan met ander partye. 'n Nie-eksklusiewe lisensie kan by wyse van implikasie of skriftelik verkry word. Indien die lisensie by wyse van implikasie toegestaan word kan die lisensie te enige tyd teruggetrek word. Die houer van die outeursreg moet slegs die lisensiehouer in kennis stel dat die lisensie gekanselleer is. Indien die lisensie skriftelik verkry is, moet beide partye aan die vereistes van die ooreenkoms voldoen en kan die houer van die outeursreg eers die lisensie kanselleer wanneer die ooreenkoms verstryk (Dean, 1987: 1-85).

'n Eksklusiewe lisensie moet 'n skriftelike ooreenkoms wees tussen die houer van die outeursreg en die lisensiehouer, waarin vermeld word dat die lisensiehouer die reg verkry om die regte, wat volgens die op Outeursreg, Wet no.98 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), aan die outeursreghouer verleen is, uit te oefen. Die ooreenkoms is eksklusief en lisensies kan nie aan ander partye ook toegestaan word nie. Die eksklusiwiteit van die lisensie kan by wyse van implikasie of spesifiek in die ooreenkoms aangedui word. 'n Houer van 'n eksklusiewe lisensie verkry, anders as 'n gewone lisensiehouer, die regte, volgens die Wet op Outeursreg, Wet no.98 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), om aksie te neem teen enige derde party vir outeursregskending in sy eie naam. 'n Houer van 'n eksklusiewe onderlisensie is regtens in dieselfde posisie as die lisensiehouer (Dean, 1987: 1-85).

‘n Lisensiehouer kan ‘n onderlisensie toestaan, maar die omvang van die lisensie moet binne die oorspronklike lisensie se vereistes val. Die regte wat deur die onderlisensiehouer uitgeoefen word, word geag, met die toestemming van die houer van die outeursreg, te wees (Dean, 1987: 1-86).

Die mees algemene tipe lisensie wat van toepassing is op sagteware is ‘n nie-ekslusiewe lisensie (Hofman en ander, 1999: 2.5).

3.1.2 Aankoop van ‘n lisensie van ‘n patenthouer

In die saak *Stauffer Chemical Co v Agricura Ltd* ((1979):168) het Regter van Reenen gesê dat die Suid-Afrikaanse howe die volgende beginsels, met betrekking tot patentereg, wat neergelê is in die Verenigde Koninkryke en in die Verenigde State van Amerika sal aanvaar, naamlik dat:

- (a) waar die houer van ‘n patent self die gepatenteerde artikel verkoop of vervreem, is daardie artikel vry van enige beperkinge wat deur die patent gestel is;
- (b) waar ‘n verteenwoordiger of agent van die houer van ‘n patent die gepatenteerde artikel verkoop of vervreem, met die houer se magtiging, is daardie artikel vry van enige beperkinge wat deur die patent gestel is; en
- (c) waar die verkoop van ‘n gepatenteerde artikel met behulp van ‘n lisensie geskied, word die regte van die nuwe eienaar van die gepatenteerde artikel bepaal deur die ooreenkoms.

Hierdie beginsels wat gedeeltelik van toepassing is op lisensies van gepatenteerde artikels, word bevestig deur artikel 58 van die Wet op Patente, Wet no.57 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978). Artikel 58 van die wet lui as volg: “By ontstentenis van 'n andersluidende ooreenkoms-

- (a) behels 'n lisensie om 'n gepatenteerde artikel te vervaardig die reg om die gepatenteerde artikel aan te wend of vir vervreemding aan te bied of van die hand te sit; en
- (b) behels 'n lisensie om 'n gepatenteerde proses aan te wend of uit te oefen die reg om

die produk van die proses te vervaardig, aan te wend of vir vervreemding aan te bied of van die hand te sit”.

Hieruit volg dit dat indien ‘n sagtewaregebruikslisensie verkry word en die sagteware is gepatenteer, kan die lisensiehouer die sagteware (artikel) slegs gebruik en nie vervreem nie (Burrell, 1999: 136).

3.2 Aangaan van ‘n huurooreenkoms

‘n Huurkontrak is ‘n resiprook ooreenkoms (‘n ooreenkoms waarvolgens beide party onderneem om gelyktydig te presteer) tussen ‘n verhuurder en ‘n huurder, waarvolgens die verhuurder hom verbind om aan die huurder die tydelike gebruik van ‘n artikel, in geheel of gedeeltelik, te gee en die huurder hom verbind om ‘n som geld aan die verhuurder te betaal as vergoeding vir die gebruik van die artikel (Kahn en ander, 1998: 49). Die huurder verkry geen eiendomsreg nie, maar slegs ‘n reg om die artikel te gebruik.

‘n Huurkontrak is ‘n tydelike kontrak. Dit beteken nie dat ‘n kontrak, waarin een party die reg van gebruik van ‘n artikel in perpetuïteit aan ‘n ander party gee, ongeldig is nie. Dit beteken net dat dit nie ‘n huurkontrak sal wees nie, maar ‘n erfpag (Kerr, 1984: 249). Alhoewel ‘n huurkontrak nie in perpetuïteit kan wees nie, hoef ‘n geldige huurkontrak nie ‘n vasgestelde tydperk te hê nie (Kahn en ander, 1998: 51).

Onder ‘n huurkontrak is die verhuurder verplig om die artikel beskikbaar te stel vir gebruik deur die huurder, om nie die huurder te verhoed om die artikel te gebruik nie en om die eiendom in ‘n toestand te hou wat geskik is vir die doel waarvoor dit gehuur word (Kerr, 1984: 263). Wanneer die verhuurder die artikel aan die huurder beskikbaar stel moet dit in ‘n toestand wees dat die huurder dit kan gebruik. Die toestand sal bepaal word deur die bepalinge van die huurkontrak (Fourie NO en ‘n ander v Potgietersrusse Stadsraad (1987):921). Indien sagteware vir ‘n bepaalde doel gehuur word en die doel word in die kontrak uiteengesit, is die verhuurder verplig om te verseker dat die sagteware in sodanige toestand is dat die huurder dit vir die doel wat in die kontrak

uiteengesit is, kan gebruik. Indien die kontrak nie die doel van die huur uiteensit nie, moet die verhuurder die artikel, in dieselfde toestand as op die dag waarop die huurkontrak gesluit is, aan die huurder verskaf (Kahn en ander, 1998: 55).

Die huurder is verplig om die huur te betaal, om goed na die artikel te kyk en dit nie vir 'n ander doel as wat in die huurkontrak gemeld is te gebruik nie en verder moet die huurder die artikel aan die einde van die huurtermyn in dieselfde toestand as wat hy/sy dit oorspronklik ontvang het aan die verhuurder terugbesorg (Kerr, 1984: 318). Beide die huurder en die verhuurder het dus sekere verpligtinge wat nagekom moet word.

Die huurder kan te eniger tyd 'n kontrak sluit om die artikel te onderverhuur, indien die oorspronklike huurkontrak nie so 'n onderverhuring verbied nie. Die huurder kan so sy reg om die artikel te gebruik aan 'n onderhuurder oordra (Kahn en ander, 1998: 74).

Indien sagteware gehuur word, verkry die huurder die reg om die sagteware te gebruik vir die doel wat in die huurkontrak uiteengesit is en daar is geen oordrag van eienaarskap van enige bate nie. Die onderwerp van 'n huurkontrak is dus nie die eiendomsreg van die artikel nie, maar die gebruik van die artikel (Kerr, 1984: 225).

Die verpligtinge wat uit 'n huurkontrak ontstaan het word beëindig aan die einde van die huurkontrak. Die huurkontrak kan beëindig word wanneer die kontraktermyn verstryk. Verder kan die kontrak beëindig word, wanneer die nodige kennis deur enige een van die partye gegee in die geval waar as die kontrak vir 'n onbepaalde tydperk is. Verder kan die kontrak beëindig word as die verhuurder of huurder te sterwe kom of insolvent is (Kahn en ander 1998: 85). Die huurder kry die artikel terug en verkry nou weer die gebruiksreg van die artikel, tesame met die eiendomsreg wat behou is vir die hele tydperk.

4. SAMEVATTING

Uit die voorafgaande word dit duidelik dat sagteware se gebruiksreg op twee maniere bekom kan word naamlik deur die sagteware se eiendomsreg te verkry of deur slegs die

reg om die sagteware te gebruik te verkry. Die regte, asook die bates, wat deur die koper, ontwikkelaar of huurder verkry word verskil wesentlik as gevolg van die gebruiks- of verkrygingssooreenkoms se aard.

'n Belastingpligtige kan die eiendomsreg, sowel as die eksklusiewe gebruiksreg van sagteware soos volg bekom:

- (a) As sagteware binnenshuis ontwikkel word en die projek is suksesvol, verkry die ontwikkelaar outomaties die outeursreg ten opsigte van die sagteware. Die ontwikkelaar besit hierdie sagtewareprogram en het verder alleenreg om dit te gebruik (Dean, 1987: 1-1). Die ontwikkelaar besit die eiendomsreg, sowel as die outeursreg van die sagteware.
- (b) 'n Patent is 'n geregistreerde reg en verskaf 'n sterker graad van beskerming aan die houer as enige ongeregisteerde reg. 'n Ontwikkelaar van sagteware kan na keuse besluit om ontwikkelde sagteware te registreer as 'n patent. Die ontwikkelaar van die sagteware het dan 'n eksklusiewe reg om die sagteware te gebruik en te vervreem (Verardi, 1993:7). Die ontwikkelaar besit die eiendomsreg en is ook die houer van die patent van hierdie sagteware. In wese besit die ontwikkelaar ook, net soos in die geval van die outeursreg die eiendomsreg en die eksklusiewe gebruiksreg van die sagteware. Die enigste verskil van outeursreg is die lang formele proses wat gevolg word om die sagteware te patenteer en die sterker graad van beskerming wat die patenthouer verkry, as gevolg van die geregistreerde reg.
- (c) Sagteware se eiendomsreg, sowel as gebruiksreg kan ook bekom word deur die outeursreg van sagteware van die houer van die oorspronklike outeursreg te koop. Die nuwe eienaar verkry dan die eiendomsreg en die eksklusiewe gebruiksreg van die sagteware teen 'n vergoeding.

Indien die belastingpligtige slegs die sagteware wil gebruik en nie die eiendomsreg van sagteware wil bekom nie, kan die volgende metode gevolg word naamlik:

- (a) 'n Lisensie kan van die outeursreghouer van die sagteware of die houer van die patent gekoop word (Verardi, 1993: 9). Die belastingpligtige verkry dan slegs die

reg om die sagteware te gebruik en kan nie self sonder toestemming van die outeursreghouer of die houer van die patent die sagteware verander of reproduseer nie.

- (b) 'n Huurkontrak kan gesluit word met die houer van die outeursreg om die sagteware vir 'n tydperk te gebruik. Die huurder verkry geen eiendomsreg nie, maar slegs die gebruiksreg van die sagteware en moet dit in dieselfde toestand teruggee aan die houer van die eiendomsreg aan die einde van die huurtermyn. Die huurder kan ook slegs die sagteware gebruik vir die doel wat vermeld is in die huurkontrak.

Die belastingpligtige in die bogenoemde vyf gevalle kry in elke geval verskillende regte, bates en verpligtige. Hierdie regte en verpligtige spruit voort uit die tipe eiendomsreg en gebruiksreg van die belastingpligtige. In sommige gevalle is die belastingpligtige die houer of ontvanger van 'n kapitale bate en in ander gevalle word slegs 'n onkoste, van 'n inkomste aard, aangegaan om 'n gebruiksreg te bekom.

Hierdie verskillende regte, bates en verpligtige sal in Hoofstuk Vier (sien 2 tot 5) gebruik word om die belastinghantering van die sagtewarekoste te bespreek, deur die verskillende bates en regte wat verkry word te vergelyk met die vereistes van die belastingaftrekkingsartikels.

HOOFSTUK 3

'N ONTLEDING VAN DIE AFTREKKINGSARTIKELS IN DIE SUID- AFRIKAANSE INKOMSTEBELASTINGWET WAT VAN TOEPASSING IS OP SAGTEWARE

1. AGTERGROND

Daar is twee groepe onkoste wat deur ondernemings aangegaan kan word. Dit is moontlik om te onderskei tussen koste van 'n inkomste aard en koste van 'n kapitale aard.

Ingevolge die Inkomstebelastingwet kan hierdie onkoste onder verskeie artikels afgetrek word. Sagtewarekoste kan afgetrek word, na aanleiding van die kategorieë van die sagtewarekoste, onder die kapitaalverminderingsartikels of onder artikel 11(a), waaronder algemene besigheidsonkoste of -verliese afgetrek word (Huber, 1997:160). Indien die sagteware onkoste van 'n inkomste aard is sal artikel 11(a) gebruik word, maar indien die onkoste van 'n kapitale aard is sal een van die kapitaalverminderingsartikels gebruik word.

Gewoonlik word verskillende toetse gebruik om vas te stel of 'n koste van 'n kapitale aard of inkomste aard is. Hierdie toetse is ontwikkel uit verskeie Suid-Afrikaanse en internasionale regspraak en sluit die volgende in wat in hierdie hoofstuk verder bespreek sal word:

- (i) Howe stel vas of die belastingpligtige 'n blywende voordeel verkry het (Davis en ander, 2003).
- (ii) Daar moet bepaal word of die belastingpligtige 'n eenmalige onkoste aangegaan het waaruit toekomstige voordele sal vloeï (Davis en ander, 2003).
- (iii) Die verband tussen die onkoste of verliese en die inkomste verdienende aktiwiteit word ontleed (Davis en ander, 2003).
- (iv) Die vraag word gevra of die onkoste aangegaan is om vaste- of vlottende

kapitaal te bekom (Davis en ander, 2003).

In hierdie hoofstuk gaan die verskillende kapitaalverminderingsartikels, sowel as die algemene aftrekkingsformule se bewoording en toepassing ontleed word. Die toepassing van elkeen van hierdie artikels op sagtewarekoste sal egter nie in die hoofstuk bespreek word nie. In Hoofstuk Vier (sien 2 tot 5) sal die toepassing van die verskillende artikels op die kategorieë sagtewarekoste bespreek word.

2. ARTIKEL 11(a)

2.1 Die algemene aftrekkingsformule

Die aanhef tot artikel 11 en artikel 11(a) van die Inkomstebelastingwet lui soos volg:

“By die vasstelling van die belasbare inkomste deur ‘n persoon verkry uit die beoefening van ‘n bedryf, word daar as aftrekking van so ‘n persoon se aldus verkreë inkomste toegelaat –

(a) onkoste en verliese werklik aangegaan of gely by die voortbrenging van die inkomste, mits sodanige onkoste en verliese nie van ‘n kapitale aard is nie;”

2.1.1 Die vereistes vir die toepassing van artikel 11(a)

2.1.1.1 Die vereistes in die aanhef van artikel 11

Artikel 11(a) bevat die algemene aftrekkingsformule. Onkoste en verliese wat aangegaan is in die beoefening van ‘n bedryf is slegs aftrekbaar onder hierdie artikel as aan die gestelde vereistes voldoen word. Andersins kan hierdie onkoste of verliese afgetrek word onder ‘n ander artikel van die Inkomstebelastingwet waar spesifiek voorsorg gemaak is vir hierdie tipe onkoste of verliese.

Die eerste vereiste voor artikel 11(a) gebruik kan word is dat daar aan die aanhef van

artikel 11 voldoen moet word. Die aanhef van artikel 11 vereis die beoefening van 'n bedryf en dat inkomste uit die bedryf verdien moet word (Huxham & Haupt, 2002:55).

Die term "bedryf" word in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet omskryf as "ook elke professie, handelsaak, besigheid, diens, beroep, vak of onderneming, met inbegrip van die verhuur van goed en die gebruik of die verleen van toestemming tot die gebruik van 'n patent soos in die Wet op Patente, 1978 (Wet No.57 van 1978), omskryf, of 'n model soos in die Wet op Modelle, 1993 (Wet No. 195 van 1993), omskryf, of 'n outeursreg soos in die Wet op Outeursreg, 1978 (Wet No. 98 van 1978), omskryf, of van enige ander goed wat van derglike aard is;". In ITC 770 ((1954):216) het die Spesiale Hof gesê dat hierdie definisie wyd geïnterpreteer moet word en dat die bedoeling is om alle moontlike winsgewende aktiwiteite in te sluit. Die toets wat gebruik moet word om te bepaal of 'n bedryf beoefen word, is 'n objektiewe toets. Dit beteken dat die Kommissaris nie 'n diskresie het om te besluit of 'n aktiwiteit 'n bedryf is of nie. Daar moet gekyk word na verskeie objektiewe faktore (Davis en ander, 2003). Hierdie faktore is in verskeie regsprake uitgewys. In *Modderfontein Deep Levels Ltd v Feinstein* ((1920):288) is bepaal dat daar 'n mate van kontinuïteit in die bedryf moet wees voor aan die vereiste voldoen word. In *Estate G v COT* ((1964):168) is beslis dat die blote bedoeling om 'n bedryf te beoefen nie voldoende is nie, maar dat aktiewe stappe geneem moet word om die bedryf te beoefen. Die regter het voortgegaan en gesê dat elke saak op sy unieke feite beoordeel moet word en dat dit onmoontlik is om 'n volledige definisie, van die graad van aktiwiteite wat vereis word om 'n bedryf daar te stel, neer te lê.

Daar word van 'n objektiewe toets gebruik gemaak en daarom moet daar 'n onderskeid getref word tussen die belastingpligtige se bedoeling en sy doel. In die geval van 'n objektiewe toets is die bedoeling irrelevant (Davis en ander, 2003). By 'n objektiewe toets word slegs na die onderliggende feite gekyk om vas te stel wat die doel van die belastingpligtige se handeling is. Sy/haar onderliggende bedoeling het geen invloed om die doel van die handeling te bepaal nie.

In verskeie sake is aangevoer dat vir die beoefening van 'n bedryf om plaas te vind moet die aktiwiteite ten doel hê om wins te maak. In *Joffe and Company (Pty) Ltd v CIR*

((1946):361) het die regter “bedryf” omskryf as die verdien van winste. In *De Beers Holdings (Pty) Ltd v CIR* ((1985):230) het Appèlregter Corbett egter aanvaar dat ‘n maatskappy ‘n nie-winsgewende bedryf kan beoefen. Hierdie beginsel is gebaseer op die saak *Modderfontein Deep Levels Ltd v Feinstein* ((1920):289). Regter Corbett het egter gesê dat die verkryging van ‘n wins nie die waarmerk is vir ‘n bedryfstransaksie nie. ‘n Handelaar mag om kommersiële redes gedwing word om goedere teen ‘n verlies te verkoop. Dit is denkbaar dat hy/sy ook mag verkies om die goedere teen ‘n verlies te verkoop ten einde ‘n ander kommersiële voordeel vir sy besigheid te bekom. Volgens hierdie regspraak is wins nie ‘n vereiste vir die beoefening van ‘n bedryf en die gebruik van artikel 11 nie, maar ‘n bedryf moet een of ander kommersiële- of besigheidsvoordeel lewer (Huxham & Haupt, 2002:56). In die saak *De Beers Holdings (Pty) Ltd v CIR* ((1986):229) het die appèlhof dit duidelik gestel dat die afwesigheid van wins nie aandui dat die aktiwiteite van ‘n belastingpligtige nie deel vorm van sy bedryf nie.

Die vereiste van die beoefening van ‘n bedryf van artikel 11 moet ook saam gelees word met die vereistes van artikel 23(g). Hierdie artikel belet die aftrekking van geld wat nie vir bedryfsdoeleindes bestee of uitgegee is nie. Artikel 11(a) en artikel 23(g) verseker dus dat slegs bedryfsuitgawes afgetrek word vir inkomstebelastingdoeleindes. Artikel 11 se aanhef kan gesien word as die positiewe toets en artikel 23(g) as die negatiewe toets (Huxham & Haupt, 2002:55). Om vas te stel of ‘n belastingpligtige ‘n bedryf beoefen sal ‘n objektiewe toets gebruik word waarvolgens daar gekyk word na die mate van kontinuïteit van die bedryf en of die belastingpligtige aktiewe stappe geneem het om die bedryf te beoefen. Elke saak moet egter op sy eie unieke feite beoordeel word.

Die tweede vereiste van die aanhef van artikel 11 is dat inkomste uit die bedryf verdien moet word. “Inkomste” word in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet gedefinieër as die oorblywende bedrag van iemand se bruto inkomste vir ‘n jaar of tydperk van aanslag na aftrekking van alle bedrae wat ingevolge Deel I van Hoofstuk II van normale belasting vrygestel is.

2.1.1.2 Die vereiste van artikel 11 (a)

Artikel 11(a) laat 'n aftrekking toe vir:

- onkoste of verliese;
- wat werklik aangegaan is gedurende die jaar van aanslag;
- by die voortbrenging van inkomste; en wat
- nie van 'n kapitale aard is nie (Meyerowitz, 2001-2002:11,30).

2.1.1.2.1 Onkoste of verliese

Dit is moeilik om te onderskei tussen onkoste en verliese, alhoewel die Inkomstebelastingwet die twee verskillende terme gebruik. Die reëls van die interpretasie van wette sê dat aan elke woord in 'n wet 'n spesifieke betekenis toegesê moet word (Davis en ander, 2003), dus moet daar onderskei word tussen die twee terme. In die saak *Joffe en Co (Pty) Ltd v CIR* ((1946):361) het die hof gesê dat die woord verliese verskeie betekenis het en dat dit nie duidelik is of dit enigsins iets anders as onkoste beteken nie. Regter Watermeyer het in sy appèlhof uitspraak gesê: “in relation to trading operations the word is sometimes used to signify a deprivation suffered by the loser, usually an involuntary deprivation, whereas expenditure usually means a voluntary payment of money”. Verder verwys onkoste of verliese nie net na kontantvloei nie, maar na enige onkoste of verliese wat op 'n ander wyse as in kontant vereffen kan word (De Koker en ander, 1995:7-11).

2.1.1.2.2 Werklik aangegaan gedurende die jaar van aanslag

Onkoste of verliese kan slegs onder artikel 11(a) afgetrek word as dit werklik aangegaan is. In *Port Elizabeth Electric Tramways Co Ltd v CIR* ((1936):14) is bevind dat die enigste vereiste is dat die onkoste aangegaan is in die voortbrenging van inkomste en dat die nodigheid of tydigheid van die onkoste nie van toepassing is nie. In die *Caltex Oil (SA) Ltd v CIR* ((1975):4) het appèlregter Botha gesê dat “onkoste werklik aangegaan gedurende die jaar” nie onkoste werklik betaal gedurende die jaar

beteken nie. Dit is dus in die jaar waarin die verpligting ontstaan het waarin die verpligting aangegaan is en nie in die jaar waarin die onkoste vereffen is nie. In *Nasionale Pers Bpk v KBI* ((1986):70) het Regter Hoexter verder gegaan en gesê “Die vereiste dat die onkoste ‘werklik aangegaan’ moet wees, het egter tot gevolg dat moontlike toekomstige uitgawes wat bloot as waarskynlik geag word nie ingevolge artikel 11(a) aftrekbaar is nie. Alleen onkoste ten opsigte waarvan die belastingpligtige ‘n volstreekte en onvoorwaardelike aanspreeklikheid op die hals gehaal het, mag in die betrokke belastingjaar afgetrek word”. ‘n Onderskeid moet getref word tussen ‘n voorwaardelike aanspreeklikheid en ‘n aanspreeklikheid wat seker en onvoorwaardelik is op jaareinde voordat bepaal word watter bedrae aftrekbaar is onder artikel 11(a). Slegs ‘n onvoorwaardelike en sekere onkoste kan afgetrek word onder artikel 11(a).

Die beginsels wat gebruik word om te bepaal of onkoste of verliese werklik gedurende die jaar van aanslag aangegaan is, is goed opgesom deur regter Ackermann in *CIR v Edgars Stores Ltd* ((1986):91). “In die geval waar die bestaan van die aanspreeklikheid self voorwaardelik is en afhang van die plaasvind van ‘n sekere gebeurtenis na die einde van die jaar van aanslag is die onkoste nie gedurende die jaar van aanslag aangegaan nie. In die geval waar die bestaan van die aanspreeklikheid egter binne die betrokke belastingjaar gevestig en seker is, maar die omvang van die aanspreeklikheid nie teen die einde van die jaar presies vasgestel kan word nie, is die onkoste werklik aangegaan” (vertaling ontleen uit Huxham & Haupt, 2002:57). Waar die bedrag nie aan die einde van die belastingjaar bepaalbaar is nie, moet ‘n bedrag wat redelik is in die spesifieke geval as aftrekking toegestaan word (Meyerowitz, 2001-2002:11.39).

Alhoewel artikel 11(a) nie spesifiek aanvoer dat slegs onkoste en verliese wat gedurende die huidige jaar van aanslag aangegaan is aftrekbaar is nie, is in die uitspraak van *Sub-Nigel Ltd v CIR* ((1948):390) gesê “the whole scheme of the Act shows that, as the taxpayer is assessed for income tax for a period of one year, no expenditure in a year previous to the particular tax year can be deducted”. Die onkoste of verliese moet dus gedurende die huidige jaar van aanslag aangegaan wees om aftrekbaar te wees onder artikel 11(a).

2.1.1.2.3 By die voortbrenging van inkomste

Geen onkoste of verliese kan afgetrek word onder artikel 11(a) nie behalwe onkoste of verliese aangegaan in die voortbrenging van inkomste. Inkomste word in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet gedefinieër as “die oorblywende bedrag van iemand se bruto inkomste vir die jaar of tydperk van aanslag na aftrekking van alle bedrae wat ingevolge Deel I van Hoofstuk II van normale belasting vrygestel is”. Indien die doel van die onkoste of verliese is om inkomste voort te bring wat nie onder die bruto inkomste definisie ingesluit is nie, sal die onkoste of verliese nie onder artikel 11(a) afgetrek kan word nie (Davis en ander, 2003). Hierdie onkoste kan van ‘n kapitale aard wees en is dan moontlik aftrekbaar onder ‘n kapitaalvermindingsartikel. Die aftrekking van sulke onkoste of verliese word verder ook verbied deur artikel 23(f). Hierdie artikel verbied die aftrekking van enige onkoste of verliese aangegaan ten opsigte van bedrae ontvang wat nie inkomste is nie, soos gedefinieër in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet. Artikel 23(f) het die gevolg dat indien onkoste of verliese aangegaan is om inkomste voort te bring wat buite die bruto inkomste definisie val, sowel as om vrygestelde inkomste in terme van artikel 10 van die Inkomstebelastingwet voort te bring, hierdie onkoste of verliese nie aftrekbaar sal wees onder artikel 11(a) nie (De Koker en ander, 1995:7-18-3).

Die woorde in “die voortbrenging van inkomste” is nie gedefinieër in die Inkomstebelastingwet nie. Die volgende verwysing van Regter Watermeyer in die saak *Port Elizabeth Electric Tramways Co Ltd v CIR* ((1936):17) word aanvaar as die benadering wat gevolg moet word om te bepaal of onkoste of verliese aangegaan is in die voortbrenging van inkomste: “The purpose of the act entailing expenditure must be looked into. If it is performed for the purpose of earning income, then the expenditure attendant upon it is deductible”. Regter Watermeyer gaan voort en sê “The other question is, what attendant expenses can be deducted? How closely must they be linked to the business operation. Here, is my opinion, all expenses attached to the performance of a business operation bona fide performed for the purpose of earning income are deductible whether such expense are necessary for its performance or attached to it by chance or are bona fide incurred for more efficient performance of such operations provided they are so closely connected with it that they may be regarded as part of the cost of performing it” (*Port Elizabeth Electric Tramways Co Ltd v CIR* (1936:18)).

Die hof het dus besluit dat:

- (i) 'n handeling geïdentifiseer moet word en dat 'n besluit geneem moet word of die doel van die handeling was om inkomste voort te bring; en
- (ii) of die onkoste of verliese nou verwant is aan die uitvoering van die geïdentifiseerde handeling.

Die eerste deel van die ondersoek is 'n subjektiewe toets en die tweede deel 'n objektiewe toets (Davis en ander, 2003). Wanneer die doel van die handeling vasgestel word sal gekyk word na die dominante doel van die belastingpligtige. Hierdie beginsel is bevestig in *Smith v SIR* ((1968):41) deur die volgende woorde van Regter Steyn “the purpose of the expenditure was also to defend the appellant’s goodwill, it is to be inferred from the facts mentioned in the stated case that such defence was in fact one of the purposes, the question as to the dominant purpose, concerning which there is likewise no finding, would arise. In regard to that question I would have little doubt that the immediate and dominant purpose would have been to prevent a conviction which would in all probability have entailed a term of imprisonment and certainly lasting disgrace to him as a man.”.

Die tweede oorweging kan probleme veroorsaak aangesien geen vaste reël neergelê is om vas te stel wanneer daar 'n nou verband tussen die onkoste of verliese en die inkomste is nie. In die saak *COT v Rendle* ((1965):330) is die toets van die *Port Elizabeth Electric Tramways Co Ltd v CIR* ((1936):246) soos volg uitgebrei “Alle onkoste verbonde aan die uitoefening van 'n besigheidshandeling en wat bona fide aangegaan is met die doel om die doeltreffende uitvoering daarvan te verseker, met dien verstande dat die onkoste so nou verwant is aan die besigheidshandeling dat dit gepas, natuurlik of redelik sou wees om die onkoste as deel van die koste van die uitvoering van die handeling te beskou” (vertaling ontleen uit Huxham & Haupt, 2002:59). Uit hierdie saak kan volg dat onkoste of verliese in die voortbrenging van inkomste aangegaan word, as dit aan een van die volgende vereistes voldoen naamlik wanneer die onkoste noodsaaklik is vir die uitvoering van 'n besigheidshandeling, of as die onkoste per toeval aan die besigheidshandeling verwant is, of wanneer die onkoste werklik aangegaan is vir die doel om die besigheidshandeling meer doeltreffend uit te

voer.

Die vraag het ontstaan of die invoeging van die woord “die” voor “voortbrenging van inkomste” aandui dat onkoste of verliese slegs onder artikel 11(a) aftrekbaar is indien dit inkomste voortgebring is in die jaar waarin die aftrekking geëis word (De Koker en ander, 1995:7-18-5). In *Sub-Nigel Ltd v CIR* ((1948):390) is beslis dat al wat nodig is, is dat die onkoste moes aangegaan wees met die doel om inkomste voort te bring. Al is geen inkomste nog verdien nie beteken dit nie die onkoste of verliese is nie aftrekbaar onder artikel 11(a) nie.

2.1.1.2.4 Kapitale aard

Die laaste vereiste van artikel 11(a) is dat die onkoste of verliese nie van ‘n kapitale aard moet wees nie. Dit is moeilik om te bepaal of onkoste of verliese van ‘n inkomste- of kapitale aard is. Daar is baie hofbeslissings wat verskillende toetse neerlê om die aard van die onkoste of verliese te bepaal. Ongelukkig kan nie een van die toetse in alle gevalle gebruik word nie. Elke saak se feite moet individueel oorweeg word en daar moet gekyk word na die doel van elke onkoste of verlies om vas te stel of dit van ‘n inkomste- of kapitale aard is (De Koker en ander, 1995:7-21).

Die hoewe het hoofsaaklik vier verskillende toetse neergelê om die kapital- of nie-kapitale aard van die onkoste of verlies te bepaal. Hierdie toetse kan in die volgende kategorieë verdeel word naamlik:

- Die blywende voordeel toets (Davis en ander, 2003).
- Die toets of die aangaan van ‘n eenmalige onkoste deur die belastingpligtige ‘n vloei van toekomstige voordeel tot gevolg sal hê (Davis en ander, 2003).
- Die toets om die aard van die verband tussen die onkoste of verlies en die inkomste verdienende aktiwiteite (Davis en ander, 2003).
- Die vaste- of vlottende kapitaal toets (Davis en ander, 2003).

Volgens die blywende voordeel toets moet die vraag gevra word of die

belastingpligtige 'n blywende voordeel kry uit die onkoste of verlies. Indien wel, is die onkoste of verlies van 'n kapitale aard. Hierdie toets is in die saak *Atherton v British Insulated and Helsby Cables Ltd* ((1926):101) geskep. 'n Blywende voordeel, in hierdie geval beteken nie 'n voordeel wat vir die hele leeftyd van die belastingpligtige se besigheid van toepassing is nie. 'n Mindere mate van permanensie word as voldoende beskou (Davis en ander, 2003).

In *CIR v George Forest Timber Co Ltd* ((1924):25) het Regter Innes die volgende gesê “Geld wat bestee is om 'n inkomstegewende instelling te skep of te verkry, moet kapitaaluitgawes wees. Dit word belê om in die toekoms 'n wins te lewer en terwyl die uitleg nie herhaal word nie, is die inkomste wel van 'n herhalende aard” (vertaling ontleen uit Huxham & Haupt, 2002:61). Herhaling van 'n onkoste of verlies is gewoonlik 'n aanduiding van die inkomste aard van die onkoste of verlies. Hierdie beginsel word ook deur die Kommissaris van Binnelandse Inkomste toegepas en word geïllustreer in *Praktyknota 22* (13 Junie 1994) waar sekere herhalende onkoste van publieke maatskappy as van 'n inkomste aard geklassifiseer word (Davis en ander, 2003). Die gevolg is dat onkoste of verliese wat eenmalig aangegaan word en inkomste van 'n herhalende aard meestal beskou word as onkoste of verliese van 'n kapitale aard. Die blywende voordeel toets en die toets om te bepaal of 'n eenmalige onkoste vir die belastingpligtige 'n vloei van toekomstige voordele tot gevolg het verskil in wese baie min en kan as 'n enkele toets gesien word.

Die toets wat meestal gebruik word om die aard van onkoste of verliese te bepaal is die toets waar vasgestel word of die onkoste 'n nouer verband het met die bate wat inkomste voortbring of met die aktiwiteite wat inkomste voortbring. As dit 'n nouer verband het met die bate wat inkomste voortbring het is dit onkoste van 'n kapitale aard en indien daar 'n nouer verband is met die aktiwiteite wat inkomste voortbring is, is dit onkoste van 'n inkomste aard. Hierdie toets is geskep in *CIR v George Forest Timber Co Ltd* ((1924):26) en Regter Innes het gesê “There was a great difference between money spent in creating or acquiring a source of profit, and money spent in working it. The one is capital expenditure, the other was not”. Wanneer vasgestel moet word of 'n onkoste nouer saamhang met die aktiwiteite wat inkomste voortbring of die bate wat inkomste voortbring moet die doel en die effek van die onkoste inaggeneem word (*Genn & Co (Pty) Ltd* (1955):121). Hoewel die teorie agter die “noue verband” toets in

verskeie hofbeslissings vasgelê is, is dit nie altyd so maklik om dit toe te pas nie. Elke saak moet op sy eie meriete oorweeg word.

‘n Ander toets wat gebruik kan word om die aard van onkoste te bepaal is die vaste- of vlottende kapitaal toets. In *New State Areas Ltd v CIR* ((1946):164) het Regter Watermeyer gesê: “When the capital employed in a business is frequently changing its form from money to goods and vice versa and this is done for the purpose of making a profit, then the capital so employed is floating capital. The expenditure of a capital nature, the deduction of which is prohibited, is expenditure of a fixed capital nature,”. Om vas te stel of kapitaal vaste- of vlottende kapitaal is moet gekyk word na die aard van die belastingpligtige se besigheid. Wat vir een persoon vlottende kapitaal is kan vir ‘n ander persoon vaste kapitaal wees. ‘n Voorbeeld hiervan is wanneer ‘n bank ‘n lening afskryf as oninbaar is dit ‘n verlies van vlottende kapitaal. As ‘n belastingpligtige, wat nie ‘n geldskietter is nie, so ‘n verlies maak is dit egter ‘n kapitale onkoste (Davis en ander, 2003). ‘n Verlies van vaste kapitaal is van ‘n kapitale aard en ‘n verlies van vlottende kapitaal is van inkomste aard en aftrekbaar onder artikel 11(a).

Elke belastingpligtige moet hierdie toetse toepas om vas te stel of die onkoste of verlies wat aangegaan is van inkomste of kapitale aard is, en so kan die korrekte toepassingsveld van artikel 11(a) bepaal word.

3. ARTIKEL 11 (e)

3.1 Slytasietoelae

Artikel 11(e) van die Inkomstebelastingwet lui soos volg:

“behoudens die bepalings van paragraaf 12(2) van die Eerste Bylae, so ‘n bedrag as wat volgens die Kommissaris se oordeel billikerwys en redelikerwys die bedrag voorstel waarmee die waarde van die masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels (behalwe masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels ten opsigte waarvan ‘n aftrekking ingevolge artikel 12B of 12C toegestaan mag word) deur die belastingpligtige vir die doeleindes van sy bedryf gebruik, verminder is ten gevolge van

slytasie of waardevermindering gedurende die jaar van aanslag...”

3.1.1 Die vereistes vir die toepassing van artikel 11(e)

Artikel 11(e) verleen aan ‘n belastingpligtige die reg om af te trek van sy inkomste, die bedrag wat deur die Kommissaris van Binnelandse Inkomste as billik en redelik geag word, wat die vermindering in waarde van masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels as gevolg van slytasie verteenwoordig. ‘n Verder vereistes is dat hierdie masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels gebruik moet word vir doeleindes van die belastingpligtige se bedryf (De Koker en ander, 1995:8-318-1). Die artikel 11(e) slytasietoelae is nie beskikbaar vir die belastingpligtige indien ‘n spesiale slytasietoelae onder artikel 12B of 12C verkry word nie (Huxham & Haupt, 2002:97).

Artikel 11(e) gee aan die Kommissaris ‘n diskresie om die bedrag van die slytasietoelae wat as redelik en billik beskou word, te bepaal. Hierdie diskresie van die Kommissaris is onderhewig aan beswaar en appèl. Dus kan ‘n belastingpligtige, wat nie tevrede is met die diskresie van die Kommissaris nie, die nodige beswaar en appèl prosedure volg. Die Kommissaris het in April 1993 Praktyknota 19 uitgereik. Ingevolge artikel 11(e) van die Inkomstebelastingwet word ‘n bedrag wat volgens die Kommissaris se oordeel billik en redelik is die bedrag waarmee die waarde van masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels verminder as gevolg van slytasie of waardevermindering as ‘n aftrekking toegestaan. Praktyknota 19 is van toepassing op alle masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels (insluitende voertuie en toerusting, maar uitsluitende verhuurde items soos beoog in Praktyknota 15). In Mei 1995 is Praktyknota 39 uitgereik wat aanvullend is tot Praktyknota 19. In beide hierdie Praktyknotas word die praktyk uiteengesit waarvolgens die Kommissaris van voorneme is om belastingpligtiges se slytasietoelae toe te staan. In Maart 1992 is Praktyknota 15 uitgereik waarin die afskrywingsperiodes vir bates wat deur ‘n verhuurder verhuur word uiteengesit word. Hierdie praktyknotas dui koerse aan wat algemeen deur die Kommissaris gebruik word (Meyerowitz, 2001-2002:12.24).

Artikel 11(e) bepaal dat die slytasietoelae die bedrag is waarmee die waarde van die masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels verminder het. Dit is praktyk

van die Kommissaris om 'n slytasietoelae as 'n persentasie van die koste met verkryging van die masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels toe te staan. Hierdie praktyk is bevestig in die uitreiking van Praktyknotas 15 (16 Maart 1992) en 19 (30 April 1993). Hierdie praktyk is ook verder ondersteun in die Spesiale hofbeslissing ITC 1546 ((1992):484) waarin gesê is dat die artikel 11(e), slytasietoelae, toegestaan word op die koste van die kapitale bate, maar indien die bate geen koste het nie moet 'n waardasie deur die Kommissaris gedoen word om die waarde van die kapitale bate vir die doeleindes van die artikel 11(e) aftrekking te bepaal.

Die vasstelling van die koste van masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels kan soms probleme skep. In die geval waar 'n belastingpligtige self die masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels wat in sy bedryf gebruik word gebou het, word 'n slytasietoelae slegs op die koste van die materiaal wat gebruik is toegestaan en nie op die geskatte waarde van die belastingpligtige se kennis, vernuf en arbeid nie. Hierdie beginsel is gevestig in ITC 780 ((1954):328). Die rede waarom die waarde van die belastingpligtige se kennis, vernuf en arbeid nie ingesluit is by die koste van die masjinerie om die slytasietoelaag te bereken nie, was omdat die hof nie met die bewyse wat voorgelê is die waarde van die kennis, vernuf en arbeid redelik kon bepaal nie. Die onus is op die belastingpligtige om te bewys dat die waarde van die arbeid, kennis en vernuf redelik bereken kan word. Die feit dat masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels gebou is deur die belastingpligtige self, is nie gronde vir die bestaan van 'n slytasietoelae op slegs 'n deel van die waarde van die masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels nie (Meyerowitz, 2001-2002:12.20). Indien die belastingpligtige kan bewys dat die waarde van die arbeid, om hierdie masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels te bou, redelik bereken kan word sal hierdie arbeidskoste aftrekbaar wees as deel van die koste van die masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels onder artikel 11(e).

Daar is twee beperkinge op die bepaling van die waarde van masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels by die toepassing van artikel 11(e). Artikel 11(e)(vii) bepaal dat die waarde van masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels verkry na 15 Maart 1984 vir die doel van die slytasietoelaag moet vasgestel word deur die bepaling van die koste van die masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels. Hierdie koste is die koste, volgens die Kommissaris se oordeel, indien die

belastingpligtige die masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels verkry het onder 'n kontanttransaksie waarin uiterste voorwaardes beding is. Die bepaling sluit enige finansieringskoste uit by die koste van masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels (De Koker en ander, 1995:8-318-6). Indien die belastingpligtige masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels verkry van 'n verbonde persoon wat voorheen 'n slytasietoelae onder artikel 11(e), artikel 12(B) of artikel 12(C) geëis het vir daardie masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels bepaal artikel 11(e)(ix) dat die waarde vir die berekening van die slytasietoelae die laagste moet wees van die koste vir die verbonde persoon of die markwaarde op die datum van verkryging van die masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels deur die belastingpligtige (Meyerowitz, 2001-2002:12.22). 'n Verbonde persoon word in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet soos volg gedefinieër:

(a) "met betrekking tot 'n natuurlike persoon-

(i) 'n familielid; en

(ii) 'n trust waarvan bedoelde natuurlike persoon of bedoelde familielid 'n begunstigde is;

(b) met betrekking tot 'n trust-

(i) 'n begunstigde van bedoelde trust; en

(ii) 'n verbonde persoon met betrekking tot bedoelde begunstigde;

(bA) met betrekking tot 'n verbonde persoon met betrekking tot 'n trust (behalwe 'n kollektiewe beleggingskema in eiendomsaandele bestuur of bedryf deur 'n maatskappy wat as 'n bestuurder geregistreer is ingevolge artikel 42 van die Wet op die Beheer van Kollektiewe Beleggingskemas, 2002, vir doeleindes van Deel V van daardie Wet), ook enige ander persoon wat 'n verbonde persoon met betrekking tot daardie trust is;

(c) met betrekking tot 'n lid van 'n vennootskap-

(i) 'n ander lid; en

(ii) 'n verbonde persoon met betrekking tot 'n lid van bedoelde vennootskap;

(d) met betrekking tot 'n maatskappy-

(i) sy houermaatskappy soos omskryf in artikel 1 van die Maatskappywet, 1973 (Wet no. 61 van 1973);

(ii) sy filiaal soos aldus omskryf;

(iii) enige ander maatskappy waar beide bedoelde maatskappye filiale (soos aldus omskryf) van dieselfde houermaatskappy is;

(iv) enige persoon, behalwe 'n maatskappy soos omskryf in artikel 1 van die Maatskappywet, 1973 (Wet no. 61 van 1973), wat afsonderlik of gesamentlik met 'n verbonde persoon met betrekking tot homself, regstreeks of onregstreeks, ten minste 20 persent van die maatskappy se ekwiteitsaandelekapitaal of stemregte hou;

(v) enige ander maatskappy indien ten minste 20 persent van die ekwiteitsaandelekapitaal van bedoelde maatskappy deur bedoelde ander maatskappy gehou word, en geen aandeelhouer die meerderheid stemregte van bedoelde maatskappy hou nie;

(vA) enige ander maatskappy indien bedoelde ander maatskappy bestuur of beheer word deur-

(aa) enige persoon wat 'n verbonde persoon met betrekking tot bedoelde maatskappy is; of

(bb) enige persoon wat 'n verbonde persoon met betrekking tot 'n persoon in item (aa) beoog, is; en

(vi) waar bedoelde maatskappy 'n beslote korporasie is-

(aa) enige lid;

(bb) enige familielid van bedoelde lid of enige trust wat 'n verbonde persoon met betrekking tot bedoelde lid is; en

(cc) enige ander beslote korporasie of maatskappy wat 'n verbonde persoon is met betrekking tot-

(i) enige lid in item (aa) beoog; of

(ii) die familielid of trust in item (bb) beoog; en

(e) met betrekking tot enige persoon wat 'n verbonde persoon is met betrekking tot enige ander persoon ingevolge die voorgaande bepalings van hierdie omskrywing, bedoelde ander persoon, ”.

Vir die toepassing van artikel 11(e) is dit belangrik om presies te onderskei wat ingesluit word onder masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels.

“Masjinerie” word nie in die Inkomstebelastingwet gedefinieër nie, daarom sal die gewone betekenis van die woord gebruik word naamlik masjiene of dele van ‘n masjien of die werking van ‘n masjien. Dit is duidelik dat die woorde “masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels” ‘n breër betekenis het as net masjinerie. “Gereedskap en werktuie” word nie in die Inkomstebelastingwet gedefinieër nie daarom sal aan hierdie terme ook hul gewone letterlike betekenis gegee word, naamlik gereedskap “a tool, or something similar” en werktuie “anything having a utility” (Davis en ander, 2003).

Die betekenis van die woord “artikel” wat gebruik word in artikel 11(e) is ontleed in die saak SIR v Charkay Properties (Pty) Ltd ((1976):165). In die saak is gesê “The word “article” is of a wide and somewhat vague or indefinite connotation. Its ordinary meaning, relevant here, is a material thing forming part of, or coming under the head of, any class. The “machinery, implements, utensils and articles” itself identifies the particular class of things in question. “Articles” there thus means the class of all those material things that are used by the taxpayer for the purpose of his “trade” expression. “Things” means, of course, material entities or objects of any kind. “Trade” is also comprehensively defined in section 1 of the Act as including “every profession, trade, business, employment, calling, occupation or venture, including the letting of any property”. Hence the class of things involved is of considerable amplitude. Apart from machinery, implements, and utensils, the material things that are capable of being used in those multifarious activities, and which are subject to wear and tear through being so used, are infinite. Yet the legislature must have intended (subject, of course, to the provisos to section 11 (e)) that all those material things so used should qualify for the depreciation allowance no reason emerges from the Act why some and not others should qualify; and, because of the difficulty or impracticability of denominating all those things precisely, the legislature probably used the compendious, albeit somewhat vague, designation of “articles” as a convenient and practical way of covering them all. Moreover, the preceding words, “machinery, implements, utensils” do not sufficiently clearly point to any genus of material things that might otherwise, through the ejusdem generis rule, serve to confine “articles” to some species of that genus; so no reason exists for not giving that word the ordinary, wide connotation canvassed above.”

Artikels verwys dus na enige roerende bates wat in die belastingpligtige se bedryf gebruik word solank sulke bates roerend bly en nie deel word van die permanente

strukture nie (Meyerowitz, 2001-2002:12.27).

Hieruit volg dat artikel 11(e) van toepassing is op masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en enige ander roerende artikels wat nie deel is van geboue of strukture van 'n permanente aard nie en wat gebruik word in die bedryf van die belastingpligtige.

4. ARTIKEL 11(f)

4.1 Huurpremies

Artikel 11(f) van die Inkomstebelastingwet lui soos volg:

“'n vermindering ten opsigte van 'n premie of teenprestasie in die aard van 'n premie deur 'n belastingpligtige betaal is vir –

- (i) die reg van gebruik of okkupering van grond of geboue wat vir die voortbrenging van inkomste gebruik of geokkupeer word of waarvan inkomste verkry word; of
- (ii) die reg van gebruik van uitrusting of masjinerie wat vir die voortbrenging van inkomste gebruik word of waarvan inkomste verkry word; of
- (ii)bis die reg van gebruik van 'n rolprentfilm of klankopname of advertensiestukke wat met sodanige film in verband staan, indien bedoelde film, klankopname of advertensiestukke vir die voortbrenging van inkomste gebruik word of inkomste daarvan verkry word; of
- (iii) die reg van gebruik van 'n patent soos in die Wet op Patente, 1978 (Wet no. 57 van 1978), omskryf, of 'n model soos in die Wet op Modelle, 1993 (Wet no. 195 van 1993), omskryf, of 'n handelsmerk soos in die Wet op Handelsmerke, 1993 (Wet no. 194 van 1993), omskryf, of 'n outeursreg soos in die Wet op Outeursreg, 1978 (Wet no. 08 van 1978), omskryf, of van enige ander goed wat van dergelike aard is, indien bedoelde patent, model, handelsmerk, outeursreg of ander goed vir die voortbrenging van inkomste gebruik word of inkomste daarvan gekry word; of
- (iv) die medeling van kennis of die onderneming om kennis mee te deel wat

regstreeks of onregstreeks in verband staan met die gebruik van sodanige film, klankopname, advertensiestukke, patent, model, handelsmerk, outeursreg of ander aldus vermelde goed:

Met dien verstande dat-

- (aa) die vermindering ingevolge sub-paragraaf (i), (ii), (ii)bis of (iii) nie in 'n enkele jaar so 'n gedeelte van die bedrag van die aldus betaalde premie of teenprestasie te bowe gaan nie as wat gelyk is aan genoemde bedrag gedeel deur die getal jare waarvoor die belastingpligtige op die gebruik of okkupering geregtig is, of een vyf-en-twintigste van genoemde bedrag, watter ook al die meeste is;
- (bb) indien die belastingpligtige vir 'n onbepaalde tydperk op die gebruik of okkupering geregtig is, of indien, in die geval van so 'n reg op gebruik of okkupering verleen ingevolge 'n ooreenkoms wat op of na 1 Julie 1983 gesluit is, die belastingpligtige of die persoon deur wie bedoelde reg van gebruik of okkupering verleen is 'n reg of opsie het om die oorspronklike tydperk van bedoelde gebruik of okkupering te verleng of hernieu, hy by die toepassing van hierdie paragraaf geag word op die gebruik of okkupering geregtig te wees vir die tydperk wat volgens die Kommissaris se oordeel die waarskynlike duur van die gebruik of okkupering verteenwoordig; en
- (cc) die vermindering ingevolge sub-paragraaf (iv) nie in 'n enkele jaar so 'n gedeelte (maar minstens een vyf-ten-twintigste) van die bedrag van die aldus betaalde premie of teenprestasie as wat die Kommissaris mag toestaan met inagneming van die tydperk waartydens die belastingpligtige die reg van gebruik van bedoelde film, klankopname, advertensiestukke, patent, model, handelsmerk, outeursreg of ander aldus vermelde goed sal geniet en enige ander omstandighede wat volgens die Kommissaris se oordeel ter sake is, te bowe gaan nie;
- (dd) die bepalinge van hierdie paragraaf nie van toepassing is nie met betrekking tot so 'n premie of teenprestasie deur die belastingpligtige betaal wat by die toepassing van hierdie Wet nie inkomste uitmaak van die persoon aan wie dit betaal is nie, tensy bedoelde premie of teenprestasie betaal is ingevolge 'n skriftelike ooreenkoms wat vóór 10 April 1984 formeel en finaal deur elke party tot die ooreenkoms

onderteken is;”

4.1.1 Die vereistes vir die toepassing van artikel 11(f)

Artikel 11(f) verleen die reg om ‘n huurpremie of ‘n teenprestasie in die aard van ‘n huurpremie af te trek van inkomste. In *CIR v Butcher Brothers (Pty) Ltd* ((1945):33) is die woorde premie of teenprestasie in die aard van ‘n premie soos volg gedefinieër: “the consideration passing from a lessee to a lessor, whether in cash or otherwise, distinct from and in addition to, or in lieu of rent”. In *CIR v Myerson* ((1947):302) is hierdie definisie aanvaar. ‘n Huurpremie verskil van ‘n gewone huurbetaling aangesien die huurpremie van toepassing is op die hele huurtermyn terwyl die huurbetaling van toepassing is op slegs ‘n gedeelte van die huurtermyn (Meyerowitz, 2001-2002:12.39). Die huurder kan die premie aftrek beginnende in die jaar waarin die premie vir die eerste keer betaal is in jaarlikse paaiemente, gebaseer op die termyn van die huurkontrak (beperk tot ‘n maksimum van 25 jaar) (Huxham & Haupt, 2002:129).

Artikel 11(f) is slegs beskikbaar indien die huurpremie betaal word vir die reg van gebruik van ‘n bate. Hierdie bates sluit in grond en geboue, installasies of masjiene, rolprente of video’s sowel as patente, modelle, handelsmerke en outeursreg (Davis en ander, 2003). ‘n Bate moet gehuur word en ‘n huurkontrak moet bestaan (Davis en ander, 2003). Verder, indien die kontrak die reg van gebruik van die bate verleen, gee dit nie die reg om die bate te verander, verwyder of te verkoop nie. ‘n Kontrak wat aan die huurder die reg gee om ‘n deel van die bate te vervreem is nie ‘n huurkontrak nie (Davis en ander, 2003).

Bedrae betaal vir die verkryging van ‘n bate val nie binne artikel 11(f) nie. Hierdie beginsel is bevestig in *ITC 353* (1943). Verder sal geen artikel 11(f) aftrekking toegestaan word indien daar nie ‘n huurder en verhuurder verhouding bestaan nie (*Turnbull v CIR* (1953):345).

Die huurpremieaftrekking is ook beskikbaar aan ‘n onderhuurder net soos dit beskikbaar is aan ‘n huurder, aangesien die huurpremie by die onderhuurkontrak deur die

onderhuurder aan die onderverhuurder betaal word vir die reg van gebruik van die bate (De Koker en ander, 1995:8-177).

‘n Huurpremie kan bestaan uit in betaling van ‘n groot enkelbedrag aan die begin of aan die einde van die huurtermyn. Daar moet egter duidelik onderskei word tussen ‘n huurpremie en sogenaamde “bullet rental”. “Bullet rental” is slegs ‘n groot huurbetaling aan die begin van die huurtermyn en is nie ‘n huurpremie nie. “Bullet rental” sal nie aftrekbaar wees onder artikel 11(f) nie, maar wel onder artikel 11(a). Dit is egter nie altyd so maklik om te bepaal of ‘n bedrag betaal ‘n huurpremie is nie. Die vorm van die huurooreenkoms kan die aard van die betaling aandui (Davis en ander, 2003).

Artikel 11(f)(dd) bepaal verder dat die huurder slegs die huurpremie mag aftrek ingevolge artikel 11(f), indien die huurpremie inkomste uitmaak in die hande van die verhuurder. Hierdie bepaling is slegs van toepassing op huurkontrak wat gesluit is op of na 10 April 1984.

Artikel 11(f) verskil van artikel 11(a) en artikel 11(gA) want die aftrekking kan slegs toegestaan word wanneer die uitgawe werklik betaal is en nie net as die uitgawe aangegaan is nie (Davis en ander, 2003).

5. ARTIKEL 11(gA)

5.1 Patente, modelle, handelsmerke en outeursreg

Artikel 11(gA) van die Inkomstebelastingwet lui soos volg:

“‘n vermindering ten opsigte van onkoste (behalwe onkoste wat ingevolge enige van die ander bepalings van hierdie artikel of die ooreenstemmende bepalings van ‘n vorige Inkomstebelastingwet geheel en al of gedeeltelik vir aftrekkings of ‘n vermindering in aanmerking gekom het) wat werklik deur die belastingpligtige aangegaan is –

- (i) by die uitdink of ontwikkeling van ‘n uitvinding soos in die Wet op Patente, 1978 (Wet no. 57 van 1978), omskryf, of by die skepping of voortbrenging van

'n model soos in die Wet op Modelle, 1993 (Wet no. 195 van 1993), omskryf, of 'n handelsmerk soos in die Wet op Handelsmerke, 1993 (Wet no. 194 van 1993), omskryf, of 'n outeursreg soos in die Wet op Outeursreg, 1978 (Wet no. 98 van 1978), omskryf, of enige goed wat van 'n soortgelyke aard is; of

- (ii) by die verkryging van 'n patent of die herstel van 'n patent ingevolge die Wet op Patente, 1978, of die registrasie van 'n model ingevolge die Wet op Modelle, 1993, of die registrasie van 'n handelsmerk ingevolge die Wet op Handelsmerke, 1993, of ingevolge soortgelyke wette van enige ander land; of
- (iii) by die verkryging van so 'n patent, model, handelsmerk of outeursreg by sessie van 'n ander persoon of by die verkryging van enige ander goed van 'n soortgelyke aard of enige kennis wat in verband staan met die gebruik van sodanige patent, model, handelsmerk, outeursreg of ander goed of die reg om daardie kennis meegedeel te word,

indien bedoelde uitvinding, patent, model, handelsmerk, outeursreg, ander goed of kennis, na gelang van die geval, deur die belastingpligtige by die voortbrenging van sy inkomste gebruik word of inkomste deur hom daaruit verkry word: Met dien verstande dat-

- (aa) waar bedoelde onkoste R5000 te bowe gaan en-

- (A) voor 29 Oktober 1999, aangegaan is, die vermindering nie in 'n enkele jaar so 'n gedeelte van die bedrag van die onkoste te bowe gaan nie as wat gelyk is aan daardie bedrag gedeel deur die aantal jare wat, volgens die oordeel van die Kommissaris, die waarskynlike duur van die gebruik van die uitvinding, patent, model, handelsmerk, outeursreg, ander goed of kennis verteenwoordig, of vier persent van bedoelde bedrag, watter ook al die meeste is;

- (B) op of na 29 Oktober 1999, aangegaan is, die vermindering nie in 'n enkele jaar 'n bedrag te bowe gaan nie gelyk aan-

- (AA) vyf persent van die bedrag van die onkoste in die geval van enige uitvinding, patent, handelsmerk, outeursreg of ander goed van 'n soortgelyke aard of enige kennis wat in verband staan met die gebruik van sodanige uitvinding, patent, handelsmerk, outeursreg of ander goed of die reg om daardie kennis meegedeel

te word; of

(BB) 10 persent van die bedrag van die onkoste in die geval van enige model of ander goed van 'n soortgelyke aard of enige kennis wat in verband staan met die gebruik van sodanige model of ander goed of die reg om daardie kennis meegedeel te word;

- (bb) waar bedoelde onkoste aangegaan is voor die begin van die betrokke jaar van aanslag, die vermindering bereken word op die bedrag van bedoelde onkoste, min 'n bedrag gelyk aan die som van die verminderings waarop die belastingpligtige ingevolge hierdie paragraaf geregtig was en die verminderings waarop, volgens die oordeel van die Kommissaris, die belastingpligtige ingevolge hierdie paragraaf geregtig sou gewees het indien hierdie paragraaf van toepassing was, ten opsigte van bedoelde onkoste ten opsigte van vorige jare van aanslag, met inbegrip van 'n jaar van aanslag ingevolge 'n vorige Inkomstebelastingwet;
- (cc) geen vermindering toegestaan word nie ten opsigte van bedoelde uitvinding, patent, model, handelsmerk, outeursreg of ander goed of kennis wat aldus op of na 24 Junie 1988, maar voor 1 Julie 1993 deur die belastingpligtige aangeskaf of verkry is van 'n ander persoon wat 'n inwoner van die Republiek is of wat gewoonlik in 'n buurstaat woonagtig is (of, in die geval van 'n maatskappy, wat ingelyf is of sy plek van effektiewe bestuur in 'n buurstaat het), indien-

(A) die belastingpligtige of bedoelde ander persoon 'n maatskappy is en bedoelde ander persoon of die belastingpligtige, na gelang van die geval, belang het by meer as 50 persent van enige kategorie van aandele deur bedoelde maatskappy uitgereik, hetsy regstreeks as 'n aandeelhouer in daardie maatskappy of onregstreeks as 'n aandeelhouer in 'n ander maatskappy; of

(B) sowel die belastingpligtige as bedoelde ander persoon maatskappye is en 'n derde persoon belang het by meer as 50 persent van enige kategorie van aandele uitgereik deur een van daardie maatskappye en by meer as 50 persent van enige kategorie van aandele uitgereik deur die ander maatskappy, hetsy regstreeks as 'n aandeelhouer in die maatskappy deur wie die betrokke aandele uitgereik is of onregstreeks as 'n aandeelhouer in 'n ander maatskappy;

- (dd) waar bedoelde uitvinding, patent, model, handelsmerk, outeursreg of ander goed of kennis wat aldus op of na 1 Julie 1993 deur die belastingpligtige verkry of bekom is van 'n ander persoon wat 'n inwoner van die Republiek is of wat gewoonlik in 'n buurstaat woonagtig is (of, in die geval van 'n maatskappy, wat ingelyf is of sy plek van effektiewe bestuur of bestuur in 'n buurstaat het), en wat 'n verbonde persoon met betrekking tot die belastingpligtige is, word die vermindering kragtens hierdie paragraaf bereken op 'n bedrag wat nie die minste van die koste van bedoelde uitvinding, patent, model, handelsmerk, outeursreg of ander goed of kennis vir bedoelde verbonde persoon of die markwaarde daarvan soos bepaal op die datum waarop bedoelde uitvinding, patent, model, handelsmerk, outeursreg of ander goed of kennis deur die belastingpligtige verkry of bekom is, te bowe gaan nie;
- (ee) geen vermindering toegestaan word nie ten opsigte van enige onkoste deur daardie belastingpligtige op of na 29 Oktober 1999, aangegaan ten opsigte van die verkryging van 'n ander persoon van enige handelsmerk of ander goed van 'n soortgelyke aard of enige kennis wat in verband staan met die gebruik van sodanige handelsmerk of ander goed of die reg om daardie kennis meegedeel te word;”

5.1.1 Die vereistes vir die toepassing van artikel 11(gA)

Onkoste wat aangegaan word om 'n patent, model, handelsmerk, outeursreg of 'n bate van 'n soortgelyke aard te ontwikkel, verkry of te registreer word beskou as 'n onkoste van 'n kapitale aard aangesien 'n bate met 'n “blywende voordeel” geskep word (Davis en ander, 2003). Hierdie onkoste kan nie onder artikel 11(a) van die Inkomstebelastingwet afgetrek word nie. Artikel 11(gA) maak spesifiek voorsiening vir die aftrekking van hierdie onkoste (De Koker en ander, 1995:8-243-3).

Artikel 11(gA) verwys na 'n patent, model, handelsmerk, outeursreg of 'n bate van 'n soortgelyke aard. Die woorde “'n bate van 'n soortgelyke aard” is nie gedefinieer nie. Volgens Meyerowitz is een van die moontlike betekenisse van hierdie woorde 'n bate, wat nie onder die Suid-Afrikaanse wette beskerm word nie, maar wat moontlik dieselfde beskerming as 'n ontwikkeling of handelsmerk wat geregistreer is kan verdien

indien die bate geregistreer word (Meyerowitz, 2001-2002:12.193). In die saak Moriarty v Evans Medical Supplies Ltd ((1957):711) het die hof gesê dat 'n wye betekenis gegee moet word aan die woorde "'n bate van 'n soortgelyke aard". Alhoewel so 'n bates nie aan die vereistes voldoen om statutêr beskerm te word nie, kan dit steeds ingesluit word by die bepalings van artikel 11(gA) en moet dit op dieselfde manier hanteer word as 'n patent, model, handelsmerk of outeursreg (Meyerowitz, 2001-2002:12.193).

Artikel 11(gA) maak voorsiening daarvoor indien die onkoste geheel of gedeeltelik onder enige ander artikel 11 artikel afgetrek word sal geen aftrekking onder artikel 11(gA) beskikbaar wees nie. Voordat 'n belastingpligtige 'n artikel 11(gA) aftrekking kan kry op enige patent, model, handelsmerk, outeursreg of 'n bate van 'n soortgelyke aard moet die belastingpligtige duidelik aantoon dat die bate gebruik word in die voortbrenging van inkomste (De Koker en ander, 1995:8-243-3).

Artikel 11(gA)(aa) verhoed die onmiddellike aftrekking van die onkoste wat aangegaan is om 'n patent, model, handelsmerk, outeursreg of 'n bate van 'n soortgelyke aard te ontwikkel, verkry of te registreer indien die onkoste meer as R5 000 is. Indien die onkoste minder as R5 000 is dit onmiddellik in die jaar waarin dit aangegaan is aftrekbaar. Indien die onkoste R5 000 oorskry en op of na 29 Oktober 1999 aangegaan is, is die aftrekking vyf persent per jaar van die onkoste wat aangegaan is ten opsigte van die verkryging van 'n patent, handelsmerk, outeursreg of 'n bate van 'n soortgelyke aard. In die geval van modelle of 'n bate van 'n soortgelyke aard is die aftrekking tien persent per jaar (Huxham & Haupt, 2002:82).

Artikel 11(gA)(dd) bepaal dat in gevalle waar eiendom op of na 1 Julie 1993 van 'n verbonde persoon verkry is, sal die artikel 11(gA) aftrekking beperk word tot die minste van die koste vir die bedoelde verbonde persoon of die markwaarde (op die datum van verkryging). Die beperking is slegs van toepassing indien die persoon wat die eiendom verkry, 'n inwoner van die Republiek of 'n buurstaat is. "Verbonde persoon" word in Hoofstuk Drie (sien 3.1.1) bespreek en 'n "inwoner" word as volg in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet beskryf: "'n-

(a) natuurlike persoon wat-

(i) gewoonlik in die Republiek woonagtig is; of

(ii) nie op enige tydstip gedurende die jaar van aanslag gewoonlik in die Republiek woonagtig is nie, indien daardie persoon fisies in die Republiek teenwoordig was-

(aa) vir 'n tydperk of tydperke wat 91 dae in totaal gedurende die betrokke jaar van aanslag, sowel as vir 'n tydperk of tydperke wat 91 dae in totaal gedurende elk van die drie jare van aanslag wat die jaar van aanslag voorafgaan, te bowe gaan; en

(bb) vir 'n tydperk of tydperke wat 549 dae in totaal gedurende daardie drie voorafgaande jare van aanslag te bowe gaan:

Met dien verstande dat-

(A) 'n dag 'n gedeelte van 'n dag insluit, maar sluit nie in nie enige dag wat 'n persoon in transito is deur die Republiek tussen twee plekke buite die Republiek en daardie persoon nie formeel die Republiek deur 'n „port of entry” soos in die „Immigration Act, 2002” (Wet no 13 van 2002), omskryf, binnekom nie; en

(B) waar 'n persoon wat ingevolge hierdie subparagraaf 'n inwoner is, fisies buite die Republiek is vir 'n aaneenlopende tydperk van minstens 330 volle dae onmiddellik na die dag waarop daardie persoon ophou om fisies in die Republiek teenwoordig te wees, daardie persoon geag word nie 'n inwoner te wees nie vanaf die dag waarop daardie persoon aldus opgehou het om fisies in die Republiek teenwoordig te wees; of

(b) persoon (behalwe 'n natuurlike persoon) wat in die Republiek ingelyf, ingestel of operig is of wat sy plek van effektiewe bestuur in die Republiek het (behalwe 'n internasionale hoofkantoormaatskappy),

maar sluit nie in nie enige persoon wat geag word uitsluitlik 'n inwoner van 'n ander land te wees vir doeleindes van die toepassing van enige ooreenkoms aangegaan tussen die regerings van die Republiek en van daardie ander land vir die vermyding van dubbele belasting;”.

5.1.2 Die bepaling van die koste van patente, modelle, handelsmerke en outeursreg

Patente, modelle, handelsmerke en outeursreg kan omskryf word as ontasbare bate. Die definisie van ontasbare bates word verder bespreek in Hoofstuk Vier (sien 4). Hierdie patente, modelle, handelsmerke en outeursreg kan binnenshuis ontwikkel word deur die belastingpligtige of dit kan van 'n eksterne party aangekoop word. Die koste van hierdie patente, modelle, handelsmerke en outeursreg wat ontwikkel of aangekoop word is moontlik aftrekbaar vir inkomstebelastingdoeleindes onder artikel 11(gA). Die Inkomstebelastingwet gee geen gedetailleerde leiding oor die vasstelling van hierdie koste nie.

Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeester stel standpunte op wat handel met die rekeningkundige hantering van verskeie items. Hierdie standpunte word goedgekeur deur die Rekeningkundige Praktykeraad en saam vorm hulle dan die standpunte oor algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk (AARP). Volgens artikel 286(3) van die Maatskappywet, Wet no.61 van 1973, moet die finansiële state van alle maatskappy aan AARP voldoen (Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters, 2002:RE100 par.01-.13). Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeester het in Junie 1999 'n standpunte RE129 uitgereik wat handel met die rekeningkundige hantering van ontasbare bates (Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters, 2002:RE129 par.01-.126). Hierdie standpunt bevat verskeie paragrawe wat handel met die bepaling van die koste van ontasbare bates. By gebrek aan enige verdere gedetailleerde inligting in die Inkomstebelastingwet, oor die vasstelling van die koste van patente, modelle, handelsmerke en outeursreg wat gekoop of ontwikkel word deur 'n belastingpligtige, kan gekyk word na die vereistes wat neergelê is in RE 129.

5.1.2.1 Kosprys van patente, modelle, handelsmerke en outeursreg verkry van 'n eksterne party

Volgens RE129 kan die kosprys van ontasbare bates wat aangekoop word gewoonlik betroubaar gemeet word, veral waar die koopteenprestasie in die vorm van kontant of 'n

ander monetêre bate geskied. Die koopprys van die ontasbare bate bestaan uit die koopprys, wat ook enige invoerbelasting en nie-terugbetaalbare koopbelastingen en enige direk toeskryfbare uitgawes insluit. Die direk toeskryfbare uitgawes is slegs die uitgawes soos byvoorbeeld professionel gelde vir regsdienste om die bate voor te berei vir sy beplande gebruik. Verder moet enige kortings in die berekening van die kosprys afgetrek word (Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters, 2002:RE129 par..24 -.25).

In gevalle waar die ontasbare bate op krediet gekoop word en die betaling langer as normale krediettermyne uitgestel word, is die kosprys die kontantekwivalent van die betaling (Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters, 2002:RE129 par..26).

5.1.2.2 Kosprys van binnenshuise ontwikkelde patente, modelle, handelsmerke en outeursreg

Die kosprys volgens RE129 van intern gegenerende ontasbare bates is die totale uitgawes aangegaan vanaf die datum waarop die ontasbare bate vir die eerste keer aan die erkenningsvereistes voldoen (Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters, 2002:RE129 par..54). 'n Ontasbare bate wat intern ontwikkel word kan slegs erken word indien die onderneming die volgende kan bewys (erkenningsvereistes):

- (a) Die tegniese uitvoerbaarheid van die voltooiing van die ontasbare bate sodat dit vir gebruik of verkoop beskikbaar sal wees.
- (b) Sy vermoë om die ontasbare bate te gebruik of te verkoop.
- (c) Sy voorneme om die ontasbare bate te voltooi, te gebruik of te verkoop.
- (d) Hoe die ontasbare bate waarskynlike toekomstige ekonomiese voordele sal genereer. Die onderneming moet onder andere kan bewys dat daar 'n mark vir die uitset van die ontasbare bate of die ontasbare bate self is, of, indien dit intern gebruik gaan word, die nut van die ontasbare bate kan bewys.
- (e) Die beskikbaarheid van toereikende tegniese, finansiële en ander middele om die ontwikkeling af te handel en om die ontasbare bate te gebruik of te verkoop.

(f) Sy vermoë om die uitgawe toeskryfbaar aan die ontasbare bate tydens sy ontwikkeling betroubaar te meet (Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters, 2002:RE129 par..46).

Sodra daar aan die bogenoemde erkenningsvereistes voldoen word kan die onderneming of die belastingpligtige begin om al die kostes wat daarna aangegaan word te sommeer en dit vorm dan die kosprys van die intern gegenereerde ontasbare bate. Die koste van intern gegenereerde ontasbare bates sluit alle uitgawes wat direk op 'n redelike en konsekwente grondslag aan die skepping, produksie en voorbereiding van die bate vir sy voorgenome gebruik toegewys kan word in (Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters, 2002:RE129 par..55). Hierdie uitgawes sluit onder andere die volgende in: materiële en dienste gebruik, salarisse en lone van personeel, ander uitgawes wat direk aan die generering van die bate toeskryfbaar is soos patentregistrasiegeld en bokoste om die bate te genereer soos huur en versekering (Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters, 2002:RE129 par..55).

Verkoops-, administratiewe- en ander algemene bokoste-uitgawes, aanvanklike bedryfsverliese, duidelik identifiseerbare ondoeltreffendhede en uitgawes om personeel op te lei om die bate te gebruik vorm nie deel van die kosprys van die ontasbare bate nie (Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters, 2002:RE129 par..56).

6. SAMEVATTING

Dit blyk dat die huidige wetgewing en die interpretasie van die verskillende wetgewing deur die howe duidelike riglyne neerlê vir die toepassing van die kapitaalverminderingsartikels en die algemene aftrekkingsformule. Die volgende duidelike riglyne en vereistes is neergelê:

Die algemene aftrekkingsformule:

- (i) Die aanhef van artikel 11 vereis dat 'n bedryf beoefen moet word en dat inkomste uit die bedryf verdien moet word.
- (ii) Artikel 11(a) vereis dat onkoste of verliese werklik gedurende die jaar van

aanslag aangegaan moet word, dat die onkoste aangegaan moet word om inkomste voort te bring en dat die onkoste nie van 'n kapitale aard moet wees nie sodat 'n aftrekking geëis kan word. As aan al hierdie vereistes voldoen word kan 'n aftrekking onder artikel 11(a) toegestaan word. In afdeling 2.1.1.2 is die toetse vermeld wat deur die howe gebruik word om vas te stel of inkomste voortgebring is, asook die toetse wat gebruik word om vas te stel of die onkoste van 'n kapitale- of inkomste aard is.

Die kapitaalverminderingsartikels:

- (i) Artikel 11(e) is slegs van toepassing op masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels wat in die belastingpligtige se bedryf gebruik word. 'n Aftrekking word toegestaan vir slytasie. Die terme “masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels” is nie in die Inkomstebelastingwet gedefinieër nie, maar is in verskeie regsprake gedefinieër. “Masjinerie” verwys na masjiene of dele van 'n masjien of die werking van 'n masjien, terwyl “gereedskap” verwys na “a tool, or something similar” en “werktuie” na “anything having a utility”. “Artikels” verwys na enige roerende bate wat in die belastingpligtige se bedryf gebruik word in soverre hierdie bates nie deel van die permanente strukture is nie. Hieruit volg dat artikel 11(e) van toepassing is op masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en enige ander roerende artikels wat nie deel is van geboue of strukture van 'n permanente aard nie en wat gebruik word in die bedryf van die belastingpligtige.
- (ii) Artikel 11(f), die vermindering ten opsigte van 'n huurpremie betaal, is van toepassing waar daar 'n huurder en verhuurder verhouding bestaan. Hierdie artikel is nie van toepassing op gewone huurbetalings nie, maar slegs op huurpremies. Huurpremies is duidelik gedefinieër in verskeie hofuitsprake as “the consideration passing from a lessee to a lessor, whether in cash or otherwise, distinct from and in addition to, or in lieu of rent” (CIR v Butcher Brothers (Pty) Ltd (1945):33).
- (iii) Onkoste wat aangegaan word om 'n patent, model, handelsmerk, outeursreg of 'n bate van 'n soortgelyke aard te ontwikkel, verkry of te registreer is aftrekbaar onder artikel 11(gA). Die betekenis van “ 'n bate van 'n soortgelyke aard” is in regspraak gedefinieër soos vroeër aangedui (sien 5.1.1) om die korrekte toepassing van die artikel te verseker. Hierdie onkoste skep 'n bate van 'n

kapitale aard en artikel 11(a) is nie van toepassing nie. Die koste van die aangekoopte- of binnenshuis ontwikkelde patent, model, handelsmerk, outeursreg of 'n bate van 'n soortgelyke aard moet vasgestel word. By gebrek aan enige gedetailleerde riglyne in die Inkomstebelastingwet kan die standpunte van algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk, spesifiek RE129 wat handel met ontasbare bates, as riglyn gebruik word.

Elke kapitaalvermindingsartikel en die algemene aftrekkingsformule het 'n spesifieke toepassingsveld. Hierdie artikels kan van toepassing wees op die verskillende kategorieë sagtewarekoste. Die navorsingsvraag stel dit ten doel om vas te stel watter artikel op elke spesifieke kategorieë sagtewarekoste van toepassing is. Elke sagtewarekoste moet ondersoek en geëvalueer word, met die teoretiese aspekte as agtergrond, om vas te stel aan watter van spesifieke inkomstebelastingartikel se vereistes voldoen word.

HOOFSTUK 4

DIE TOEPASLIKHEIDVAN DIE INKOMSTEBELASTINGAFTREKKINGSARTIKELS OP ELKE KATEGORIE SAGTEWAREKOSTE

1. AGTERGROND

Sagtewarekoste bestaan uit onkoste van 'n inkomste aard, sowel as onkoste van 'n kapitale aard (Huber, 1997:160). Uit die vorige hoofstukke blyk dit dat die verkrygings- of gebruiksooreenkoms van die sagteware aandui watter regte en bates die belastingpligtige verkry uit die ooreenkoms. Die algemene aftrekkingsartikel, of die kapitaalverminderingsartikels kan op sagtewarekoste van toepassing wees. 'n Aftrekking kan verkry word ingevolge artikel 11(a), 11(e), 11(f) of 11(gA) (Clegg, 1998:100).

Die vraag het ontstaan wat die effek van die toepassing van die verskillende Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingartikels ten opsigte van sagtewarekoste op die aftrekkings vir die belastingbetaler is. In hierdie hoofstuk word die kennis wat ingewin is ten opsigte van die verskillende kategorieë sagtewarekoste in Hoofstuk Twee (sien 2 tot 4) oorweeg tesame met die ontleding van die toepaslike inkomstebelastingaftrekkingsartikels van Hoofstuk Drie (sien 2 tot 5), om vas te stel watter aftrekkingsartikels die mees gepaste sal wees vir die aftrekking van elke kategorie sagtewarekoste.

Die regte wat ontstaan uit elke tipe sagteware verkrygings- of gebruiksooreenkoms, sowel as die bates wat verkry word, sal vergelyk word met die bewoording van die aftrekkingsartikels. Die bewoording van die aftrekkingsartikels is verder gedefiniëer deur verskeie inkomstebelastingskrywers en regspraak. Hierdie inligting sal gebruik word wanneer oorweeg word watter aftrekkingsartikels die mees gepaste is vir die aftrekking van elke kategorieë sagtewarekoste.

Daar word slegs gekyk watter artikels is teoreties die gepaste vir die aftrekking van elke

kategorie sagtewarekoste.

2. BINNENSHUISE ONTWIKKELDE SAGTEWARE

Soos reeds genoem, in Hoofstuk Twee (sien 2.1), is daar twee moontlike uitkomstes vir die ontwikkeling van sagteware. Die projek kan 'n sukses wees en 'n nuwe sagtewarepakket kan daargestel word of die projek kan onsuksesvol wees en geen bruikbare sagtewarepakkette word ontwikkel nie (Clegg, 1986:123). Die koste van hierdie twee moontlike uitkomstes sal afsonderlik bespreek word, aangesien 'n bate in die een geval geskep word en in die ander geval nie.

2.1 Suksesvolle ontwikkelings

Wanneer die sagteware-ontwikkeling 'n sukses is, word 'n sagtewarepakket daargestel wat die eiendom is van die ontwikkelaar. Die sagteware word die ontwikkelaar se intellektuele eiendom en kan beskerm word deur outeurs- of patentereg. Hierdie intellektuele eiendom se beskerming is egter beperk soos bespreek in Hoofstuk Twee (sien 2.1.1 en 2.1.2) (Hofman en ander, 1999:1.2).

Alle nuut-ontwikkelde sagteware sal beskerming geniet onder die Wet op Outeursreg, Wet no.98 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), sonder dat die ontwikkeling formeel geregistreer moet word. Hierdie wet gee aan die ontwikkelaar die alleenreg om die sagteware te gebruik en verder mag geen ander party daardie werk reproduseer nie. Hierdie ontwikkelaar kan egter aan ander party toestemming gee om die sagteware te huur of te gebruik met behulp van sekere ooreenkomste (Verardi, 1993:7).

Ontwikkelaars kan ook verkies om hul ontwikkelde sagteware te patenteer. Die ontwikkelaar verkry dan 'n eksklusiewe reg om die gepatenteerde sagteware te ontwikkel vir gebruik, vervaardig, beoefen, vervreem, of aan te bied vir vervreemding sodat hy die hele wins en voordeel van die ontwikkeling kan geniet (Burrell, 1999:133). 'n Patent is 'n geregistreerde reg dus word 'n baie sterk beskerming aan die houer van die patent verskaf (Galler, 1995:31).

Die houer van die patentereg of die outeursreg van die sagteware beskik oor 'n blywende voordeel. Die koste wat aangegaan is vir die ontwikkeling van die bate sal nie onder die algemene aftrekkingformule van artikel 11(a) aftrekbaar wees nie, want die bate wat geskep word is van 'n kapitale aard. Artikel 11(f) sal ook nie van toepassing wees nie, want daar is geen huurooreenkoms nie. Die belastingaftrekkingartikels wat wel van toepassing kan wees is artikel 11(e) en artikel 11(gA).

Artikel 11(e) is van toepassing op masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels. Die vraag ontstaan nou of sagteware in een van hierdie kategorieë val. Soos reeds vermeld in Hoofstuk Drie (sien 3.1.1) word “masjinerie, installasies, gereedskap en werktuie” nie in die Inkomstebelastingwet gedefinieër nie en daarom moet die letterlike betekenis van die woorde gebruik word. “Masjinerie” verwys na 'n masjien of deel daarvan, “gereedskap” verwys na “a tool, or something similar” en “werktuie” is “anything having a utility” (Davis en ander, 2003). Dit is duidelik dat sagteware nie ingesluit word onder “masjinerie, installasies, gereedskap of werktuie” nie. Die beskrywing van “artikels” is egter wyer en verwys na enige klas van materiële goedere wat deur die belastingpligtige in sy bedryf gebruik word. Goed verwys na enige materiële entiteit of voorwerp (SIR v Charkay Properties (Pry) Ltd (1976):165). Die sagteware wat ontwikkel is word op 'n vorm van elektroniese medium gestoor en die disket, band of kompakskyf kan 'n materiële entiteit verteenwoordig.

Volgens De Koker en ander (1995) is artikel 11(e) slegs van toepassing op masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels, dus tasbare bates en nie op patente, handelsmerke en klandisiewaarde en soortgelyke bates nie (De Koker en ander, 1995:8-200). Die Australiese wetgewing gebruik die woord “goods” as 'n soortgelyke term vir die Inkomstebelastingwet se “artikels” soos vermeld in artikel 11(e) (Swanepoel, 2004). Indien dan gekyk word na Australiese wetgewing en wetgewing in die Verenigde Koninkryke waar die woord “goods”, wat soortgelyk is aan “artikels”, ontleed word, het hofuitsprake bevestig dat “goods” meer is as net roerende- of tasbare bates en sluit ook sagteware in ongeag of dit in 'n tasbare- of ontasbare vorm is (Evans & Fitzgerald, 1998). Die skrywer is dus van mening dat artikel 11(e) van toepassing kan wees op tasbare-, sowel as ontasbare bates. In hierdie geval is dit egter nie van belang nie, want die houer van die outeursreg of patent beskik nie net oor 'n ontasbare bate, die

intellektuele eiendom, maar beskik ook oor 'n tasbare bate, die oorspronklike sagtewareprogram (bronskode), wat vasgelê is op een of ander elektroniese medium. Die koste wat aftrekbaar is onder artikel 11(e) is alle koste wat direk verband hou met die ontwikkeling van die sagteware, asook die koste om die oorspronklike bronskode vas te lê op een of ander elektroniese medium (Swanepoel, 2004). Die binnenshuise ontwikkelde sagtewarekoste voldoen dus aan die vereistes van artikel 11(e) vir die aftrekking van 'n slytasie toelaag op masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels. Die sagtewarekoste sal afgetrek word oor die tydperke soos uiteengesit is in Praktyknota 19 (30 April 1993), naamlik self ontwikkelde rekenaarsagteware (hoofraam) binne een jaar en rekenaarsagteware (persoonlike rekenaar) oor twee jaar.

Daar moet ook gekyk word of artikel 11(gA) toegepas kan word om hierdie sagteware koste af te trek vir Inkomstebelastingdoeleindes. Artikel 11(gA) bepaal egter spesifiek dat die artikel nie gebruik kan word indien 'n vermindering of aftrekking onder enige ander van die ander artikel 11 aftrekking verkry word nie. Indien 'n belastingpligtige kies om artikel 11(e) te gebruik kan artikel 11(gA) nie ook gebruik word nie (Huxham & Haupt, 2002:83).

Artikel 11(gA) bepaal dat onkoste wat werklik aangegaan is by die uitdink of ontwikkeling van 'n patent, model, handelsmerk, outeursreg of 'n bate van 'n soortgelyke aard aftrekbaar is. Die ontwikkelaar van die sagteware is die houer van die patent of outeursreg van die sagteware (Warden & Roeleveld, 2003:6) en kan dus die onkoste vir die ontwikkeling daarvan aftrek onder artikel 11(gA). Indien dit 'n patent, handelsmerk of outeursreg is, kan vyf persent van die onkoste elke jaar afgetrek word (Huxham & Haupt, 2002: 82). Die onkoste word so oor 20 jaar afgetrek. Indien dit 'n model of ander goed van 'n soortgelyke aard is kan tien persent van die onkoste elke jaar afgetrek word (Huxham & Haupt, 2002: 82). Die onkoste kan so oor 10 jaar afgetrek word.

In gevalle waar al die ontwikkelingswerk binnenshuis gedoen word en die patent word daarna deur die ontwikkelaar geregistreer of hy/sy kry die outeursreg, sal daar nie onderskei word tussen die koste van die patente of outeursreg en die koste van die ontwikkeling nie. Hierdie koste sal alles gesamentlik hanteer word. Slegs in gevalle

waar 'n party addisionele ontwikkelingswerk of veranderinge aanbring aan sagteware waarvan 'n ander party die patent of kopiereg hou, sal daar onderskeid getref. In sulke gevalle sal daar tussen die koste van die addisionele ontwikkelingswerk of veranderinge en die koste van die patent of outeursreg onderskei word, want dan is dit moontlik dat die koste van die aanvanklike ontwikkeling en die verkryging van die patent of outeursreg onder artikel 11(gA) of artikel 11(e) afgetrek kan word en die koste van die ontwikkelings moontlik onder artikel 11(a) of artikel 11(e) (Swanepoel, 2004).

Artikel 11(e) of artikel 11(gA) kan gebruik word om die onkoste van binnenshuis ontwikkelde sagteware af te trek vir inkomstebelastingdoeleindes. Die belastingpligtige kan kies watter artikel gebruik word. Die oorwegings vir hierdie keuse sal later verder bespreek word in Hoofstuk Vyf (sien 2).

2.2 Onsuksesvolle ontwikkelings

Kostes word aangegaan met die doel om sagteware binnenshuis te ontwikkel. Dit kan egter gebeur dat geen bruikbare sagtewarepakket daargestel word nie en dat die ontwikkeling gestaak word. Die vraag is nou of die onkoste wat aangegaan is vir so 'n onsuksesvolle projek aftrekbaar is vir inkomstebelastingdoeleindes.

Daar is geen huurooreenkoms nie en daarom is artikel 11(f) nie van toepassing nie. Artikel 11(gA) is net van toepassing waar 'n patent, handelsmerk, outeursreg of model daargestel word en waar hierdie patent, handelsmerk, outeursreg of model in die belastingpligtige se bedryf gebruik word (vereiste van die aanhef van artikel 11 (sien Hoofstuk Twee, 2.1). Daar is nie in die geval aan al hierdie vereistes voldoen nie.

Artikel 11(a), die algemene aftrekkingformule, moet oorweeg word, asook artikel 11(e), die slytasietoelae. Eerstens moet daar vasgestel word of aan die vereistes van artikel 11 se aanhef en artikel 11(a) voldoen word. Die aanhef van artikel 11 vereis dat 'n bedryf beoefen word en daar moet inkomste uit hierdie bedryf verdien word (Huxham & Haupt, 2002:55). Die term "bedryf" word in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet omskryf en sluit enige diens, beroep, professie, besigheid of handelsaak in. Die tweede

vereiste word bevredig indien die bedryf een of ander kommersiële- of besigheidsvoordeel lewer (Huxham & Haupt, 2002:56). Indien 'n onderneming sagteware ontwikkel met die doel om kommersiële- of besigheidsvoordeel daaruit te kry voldoen hy aan die vereistes van die aanhef van artikel 11 ongeag of die ontwikkeling van die sagteware 'n sukses was.

Soos vroeër gemeld in Hoofstuk Drie (sien 2.1.1) het die toepassing van artikel 11 (a) verdere vereistes naamlik :

- Onkoste of verlies moet aangegaan word.
- Die koste moet werklik aangegaan word gedurende die jaar van aanslag by die voortbrenging van inkomste.
- Die koste moet nie van 'n kapitale aard wees nie (Meyerowitz, 2002-2002:11.30).

By die ontwikkeling van sagteware word wel koste aangegaan. Die onkoste word aangegaan in die jaar as die belastingpligtige 'n onvoorwaardelike aanspreeklikheid vir die onkoste aangegaan het, ongeag of die onkoste al betaal is in die jaar (Nasionale Pers Bpk v KBI (1986):70). Die ontwikkelaars van die sagteware kan aan beide hierdie vereistes voldoen.

Die onkoste of verliese moet egter aangegaan wees in die voortbrenging van inkomste. Die terme is nie gedefinieër in die Inkomstebelastingwet nie, maar die hof het in Port Elizabeth Electric Tramways Co Ltd v CIR ((1936):14) 'n benadering neergelê wat gevolg kan word naamlik:

- 'n Handeling moet eerstens geïdentifiseer word en 'n besluit moet geneem word of die doel van die handeling is om inkomste voort te bring.
- Daarna moet vasgestel word of die onkoste of verliese nou verwant is aan die uitvoering van die geïdentifiseerde handeling.

Die handeling in hierdie geval is die poging om sagteware te ontwikkel en die sagteware word ontwikkel sodat die onderneming dit kan bemark en so inkomste genereer of die onderneming wil dit intern gebruik vir sy bedryf en so met behulp van die sagteware

inkomste genereer. So word daar aan die derde vereiste van artikel 11(a) voldoen.

Volgens Hoofstuk Drie (sien 2.1.1.2.4) is die laaste vereiste van artikel 11(a) dat die onkoste of verliese nie van 'n kapitale aard moet wees nie. Volgens verskeie inkomstebelastingskrywers moet elke saak se feite individueel oorweeg word deur gebruik te maak van die verskillende toetse wat deur die regspraak neergelê is (De Koker en ander, 1995: 7-21). Hierdie toetse is volledig bespreek in Hoofstuk Drie (sien 2.1.1). In die geval van 'n onsuksesvolle sagtewareontwikkelingsprojek beoog die belastingpligtige om 'n blywende voordeel daar te stel en hierdie bedoeling van die belastingpligtige verander nie tot die dag wat besluit word om die ontwikkelingsprojek te staak nie (Swanepoel, 2004). Terwyl die belastingpligtige se bedoeling is om 'n blywende voordeel daar te stel moet alle koste gekapitaliseer word (Hoofstuk Drie sien 2.1.1.2.4). Enige koste wat aangegaan word nadat die belastingpligtige besluit het om die projek te staak en sy bedoeling verander sal van 'n inkomste aard wees (Swanepoel, 2004). Dit blyk dat alle onkoste wat aangegaan is van die beginfase van die ontwikkeling tot die dag dat die belastingpligtige besluit om die binnenshuise ontwikkeling te staak van 'n kapitale aard is. Die slytasietoelae van artikel 11(e) sal nie van toepassing wees nie, want hierdie artikel is slegs van toepassing masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels (behalwe masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels ten opsigte waarvan 'n aftrekking ingevolge artikel 12B of 12C toegestaan mag word) waarvan die waarde gedaal het as gevolg van die gebruik daarvan deur die belastingpligtige vir die doeleindes van sy bedryf. Hierdie onsuksesvolle ontwikkelde sagtewarepakette sal egter nie deur die belastingpligtige vir die doeleindes van sy bedryf gebruik word.

3. DIE AANKOOP VAN 'N OUTEURSREG

Die houer van 'n outeursreg van sagteware kan sy outeursreg vervreem deur dit aan 'n ander party te verkoop. Die koper verkry dan al die regte wat die houer gehad het (Dean, 1987:1-81). Volgens die Wet op Outeursreg, Wet no.98 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), kry die ontwikkelaar die alleenreg om die sagteware te gebruik en verder mag geen ander party daardie werk reproduseer nie (Verardi, 1993:7). Wanneer die ontwikkelaar of houer van die outeursreg hierdie reg verkoop verkry die

koper nou al hierdie regte.

Die onkoste wat aangegaan is om hierdie outeursreg van die sagtewarepakket te verkry is aftrekbaar onder die Inkomstebelastingwet indien die sagteware vir bedryfsdoeleindes gebruik word. Die koper van die outeursreg verkry 'n kapitale bate waaruit daar moontlik toekomstige voordeel vir die onderneming kan vloei. Die koste wat aangegaan is vir die verkryging van die bate sal nie onder die algemene aftrekkingformule van artikel 11(a) aftrekbaar wees nie, want die bate wat geskep word is van 'n kapitale aard. Artikel 11(f) sal ook nie van toepassing wees nie, want daar is geen huurooreenkoms nie. Die belastingaftrekkingartikels wat wel van toepassing kan wees is artikel 11(e) en artikel 11(gA).

Artikel 11(gA) maak voorsiening vir die aftrekking van enige koste wat verband hou met die sessie van 'n outeursreg van een persoon aan 'n ander (Huxham & Haupt 2002:81). Die onkoste wat aangegaan is om die outeursreg van die houer te koop kan afgetrek word onder artikel 11(gA). Die onkoste van die outeursreg kan jaarliks afgetrek word onder artikel 11(gA), teen 'n koers van vyf persent van die onkoste (Huxham & Haupt, 2002:82). Die onkoste word so oor 20 jaar afgetrek.

Die koper van die outeursreg word die houer van regte ten opsigte van die sagteware. Hierdie intellektuele eiendom wat verkry word, is 'n voorbeeld van 'n ontasbare bate (Eppel & Levy, 2001:7). Artikel 11(e) gee aan 'n belastingpligtige die reg op 'n slytasietoelaag op masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels af te trek. Soos reeds vermeld is "artikels" wyd gedefinieer en kan dus sagteware ook insluit.

Volgens De Koker en ander (1995) is artikel 11(e) egter slegs van toepassing op tasbare bates en nie op patente, handelsmerke en klandisiewaarde en soortgelyke bates nie (De Koker en ander, 1995:8-200). Indien die belastingpligtige slegs die outeursreg van die sagteware kry en die sagtewareprogram word verkry via die internet of 'n ander elektroniese medium, verkry die koper geen tasbare bate nie en indien die benadering van De Koker en ander (1995) gevolg word kan artikel 11(e) nie toegepas word nie. Indien egter gekyk word na Australiese wetgewing en wetgewing in die Verenigde

Koninkryke waar die woord “goods”, wat soorgelyk is aan “artikels”, ontleed word het hofuitsprake bevestig dat “goods” meer is as net roerende- of tasbare bates en sluit ook sagteware in ongeag of dit in ‘n tasbare- of ontasbare vorm is (Evans & Fitzgerald, 1998). Die skrywer is dus van mening dat artikel 11(e) van toepassing kan wees op tasbare-, sowel as ontasbare bates.

Ongeag of die koper slegs ‘n ontasbare bate ontvang, naamlik die outeursreg, of ‘n ontasbare bate en ‘n tasbare bate, naamlik die outeursreg en ‘n disket, band, kompakskyf of ‘n ander medium waarop die sagtewarepakket se programkodes gestoor is, sal artikel 11(e) van toepassing wees. Hierdie sagtewarekoste voldoen aan die vereistes van artikel 11(e) vir die aftrekking van ‘n slytasietoelaag. Die sagtewarekoste sal afgetrek word oor die tydperke soos uiteengesit is in Praktyknota 19 (30 April 1993) naamlik aangekoopte rekenaarsagteware (hoofraam) oor drie jaar en rekenaarsagteware (persoonlike rekenaar) oor twee jaar.

Die belastingpligtige het dus ‘n keuse om of artikel 11(e) of artikel 11(gA) te gebruik. Die oorwegings vir hierdie keuse sal verder bespreek word in Hoofstuk 5 (sien 2)

4. DIE AANKOOP VAN ‘N LISENSIE

‘n Belastingpligtige kan die gebruiksreg van sagteware bekom deur ‘n lisensie te koop. Die houer van die regte, patentereg of outeursreg, ontvang ‘n vergoeding en in ruil daarvoor verkry die lisensiehouer die reg om die sagteware te gebruik (Verardi, 1993:9). Die outeursreg of die patent bly steeds die eiendom van die oorspronklike houer en die lisensiehouer kan die regte in verband met die outeursreg of die patent gebruik (Dean, 1987:1-84). In die geval van sagteware kan die lisensiehouer gewoonlik slegs die sagteware gebruik, maar mag die lisensiehouer dit nie reproduseer of veranderinge aanbring nie.

‘n Ontasbare bate is ‘n nie-monetêre identifiseerbare bate sonder fisiese bestaan, wat gehou word om goedere of dienste te lewer of vir huur- of administratiewe doeleindes (Eppel & Levy, 2001:7). ‘n Bate sal as ontasbaar geklassifiseer word as dit aan al die

onderstaande vereistes voldoen naamlik:

- Die eienaarskap van die bate moet regtens afdwingbaar en oordraagbaar wees.
- Die bate moet geskei kan word van die onderliggende besigheid.
- Die bate moet uit eie reg inkomste kan genereer (Eppel & Levy, 2001:7).

‘n Voorbeeld van ‘n ontasbare bate is intellektuele eiendom soos patente en outeursreg. Wanneer ‘n lisensie aangeskaf word verkry die lisensiehouer ‘n gebruiksreg van die patent of die outeursreg. Hierdie regte verteenwoordig ‘n ontasbare bate, na aanleiding van die bogenoemde beskrywing.

Die lisensiehouer verkry die sagteware om permanent te gebruik op sy eie rekenaars. Hierdie program kan verkry word van die houer van die outeursreg of die patent via die internet of op ‘n disket, band, kompakskyf of ‘n ander medium.

Howe in Australië en in die Verenigde State het die koop van ‘n lisensie vir die gebruik van sagteware as ‘n aankoop van goedere bestempel en daarmee die wese van die transaksie bevestig. Daarom word lisensietransaksies hanteer soos ‘n aankoop van ‘n outeursreg (Evans & Fitzgerald, 1998).

Artikel 11(e) is van toepassing op masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels. Artikel 11(e) sal van toepassing wees, want die sagteware waarvoor ‘n gebruiksreg verkry word, word beskou as “‘n artikel” soos vervat in artikel 11(e) (sien 3). Kennis word aan die lisensiehouer meegedeel om die sagteware, en dus die outeursreg, te gebruik. Die belastingpligtige kan hierdie onkoste aftrek onder artikel 11(gA). Artikel 11(gA) verleen ‘n aftrekking vir die kapitale koste wat aangegaan is vir die verkryging of ontwikkeling van intellektuele eiendom soos outeursreg, patente of goed van ‘n soortgelyke aard of onkoste om die reg van kennis van ‘n patent, outeursreg of ander goed meegedeel te word.

Die belastingpligtige het ‘n keuse tussen artikel 11(e) en artikel 11(gA). Die oorwegings vir hierdie keuse sal verder bespreek word in Hoofstuk 5 (sien 2)

5. AANGAAN VAN 'N HUUROOREENKOMS

'n Huurkontrak is 'n ooreenkoms tussen twee partye, die huurder en verhuurder (Kahn en ander, 1998:49). Die huurder verkry die reg om 'n artikel, in dié geval 'n sagtewarepakket, te gebruik, maar verkry nie eiendomsreg van die sagteware nie (Kahn en ander, 1998:49). Die huurder verkry hierdie reg vir 'n bepaalde tydperk. Die huurkontrak is nie in perpetuïteit nie (Kerr 1984:249).

Die huurder kan die verhuurder vergoed vir die reg om die bate te kan huur (gebruiksreg) deur 'n huurpremie te betaal, tesame met periodieke huurbetalings as vergoeding vir die gebruik van die bate (De Koker en ander, 1995:8-177). Artikel 11(f) maak spesifiek voorsiening vir die aftrekking van hierdie huurpremies. Daarom sal artikel 11(gA) nie van toepassing wees op hierdie huurpremies nie. Artikel 11(f)(iv) verwys spesifiek na huurpremies wat betaal word vir die reg van gebruik van patente, modelle, outeursreg, ensovoorts. Indien die huurder van sagteware aan die verhuurder 'n premie betaal vir die reg om die sagteware, wat beskerm word onder die Wet op Outeursreg, Wet no.98 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), of die Wet op Patente, Wet no.57 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978), te gebruik sal sodanige premie aftrekbaar wees onder artikel 11(f). Dit is belangrik om te verseker dat daar aan die vereiste van artikel 11(f) voldoen word, naamlik dat daar 'n huurkontrak moet bestaan (Davis en ander, 2003).

Die huurder van die sagteware sal die huurpremie kan aftrek oor die tydperk van die huurkontrak (beperk tot 'n maksimum van 25 jaar) beginnende in die jaar waarin die premie vir die eerste keer betaal is (Huxham & Haupt, 2002:129).

Die periodieke huurbetalings sal nie aftrekbaar wees onder artikel 11(f) nie. Die huurbetalings kan moontlik afgetrek word onder artikel 11(a), die algemene aftrekkingsformule (Clegg, 1986:125). Weereens moet daar egter seker gemaak word dat hierdie onkoste aan die vereistes van die aanhef van artikel 11 en artikel 11(a) voldoen. Om aan die vereistes van die aanhef van artikel 11 te voldoen sal die

belastingpligtige moet bewys dat die huurooreenkoms aangegaan is as deel van sy bedryfsaktiwiteit en dat die doel van die ooreenkoms was om inkomste te genereer. Die verdere vereistes van artikel 11 (a) word soos volg bevredig:

- Die huuronkoste moet huidiglik aangegaan wees, deurdat dit in die huidige periode betaalbaar is onder die huurkontrak.
- Die sagteware moet gehuur word met die doel om dit in die belastingpligtige se bedryf te gebruik en so dra die sagteware by tot die proses om inkomste te genereer.
- Die sagteware word slegs vir 'n periode gehuur, dus kry die belastingpligtige nie 'n permanente voordeel as gevolg van die huurbetaling nie. Die betaling sal dan van 'n inkomste aard wees.

Die normale bedryfshuurbetaling voldoen aan die vereistes van artikel 11(a) en kan in die jaar waarin dit aangegaan word, afgetrek word.

6. SAMEVATTING

Sagtewarekoste maak 'n groot deel van die huidige jaarlikse koste van ondernemings uit (Oz, 1998:161). Hierdie onkoste bestaan uit koste van 'n inkomste-, sowel as 'n kapitale aard (Huber, 1997:160). Verskillende Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetartikels kan gebruik word om hierdie koste af te trek. In hierdie hoofstuk het die skrywer gepoog om met behulp van die analise van die verskillende kategorieë sagtewarekoste en die ontleding van die aftrekkingsartikels 'n gevolgtrekking te maak oor die toepaslikheid van die aftrekkingsartikels op elke tipe sagtewarekoste.

Die koste van binnenshuise ontwikkelde sagteware kan in twee kategorieë verdeel word, naamlik 'n suksesvolle ontwikkeling en 'n onsuksesvolle ontwikkeling. 'n Suksesvolle ontwikkeling lei tot die ontstaan van 'n kapitale bate waaruit die ontwikkelaar 'n blywende voordeel kan kry. Hierdie bate sal beskerming geniet onder die Wet op Outeursreg, Wet no.98 van 1978 (Republiek van Suid Afrika, 1978) (Verardi, 1993:7). Die sagteware kan ook gepatenteer word. Na aanleiding van die bespreking is dit duidelik dat hierdie onkoste aftrekbaar vir inkomstebelastingdoeleindes onder artikel 11(gA) of artikel 11(e) is.

Wanneer 'n binnenshuise ontwikkeling van sagteware onsuksesvol is, word onkoste aangegaan maar die belastingpligtige se bedoeling verander gedurende die ontwikkeling. Aanvanklik poog die belastingpligtige om 'n blywende voordeel daar te stel, maar wanneer hy/sy besluit om die projek te staak is daar 'n verandering in bedoeling en die belastingpligtige besluit dan om geen blywende voordeel meer daar te stel nie (Swanepoel, 2004). Solank die belastingpligtige se bedoeling is om 'n blywende voordeel daar te stel, sal die onkoste van 'n kapitale aard wees, want dan word daar aan die vereistes van een van die kapitale aard toetse wat deur houe neergelê is voldoen (Hoofstuk 3 sien 2.1.1.2.4). Dit blyk dat alle onkoste wat aangegaan is van die beginfase van die ontwikkeling tot die dag dat die belastingpligtige besluit om die binnenshuise ontwikkeling te staak, van 'n kapitale aard is. Die slytasietoelae van artikel 11(e) sal nie van toepassing wees nie, want hierdie artikel vereis dat die bates gebruik word deur die belastingpligtige vir die doeleindes van sy bedryf. Hierdie onsuksesvolle ontwikkelde sagtewarepakette sal egter nie deur die belastingpligtige vir die doeleindes van sy bedryf gebruik word nie.

'n Belastingpligtige kan ook besluit om die outeursreg van sagteware van 'n ander party te koop in plaas daarvan om die sagteware self te ontwikkel. Die koper gaan onkoste aan om die regte, ten opsigte van die sagteware, van die houer van die outeursreg te verkry (Dean, 1987:1-81). Artikel 11(e) is van toepassing op masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels. Artikel 11(e) sal van toepassing wees, want die sagteware outeursreg wat verkry word, word beskou as "'n artikel" soos vervat in artikel 11(e) (sien 3). Artikel 11(gA) verleen 'n aftrekking vir die kapitale koste wat aangegaan is vir die verkryging of ontwikkeling van intellektuele eiendom soos outeursreg, patente of goed van 'n soortgelyke aard of onkoste om die reg van kennis van 'n patent, outeursreg of ander goed meegedeel te word. Die belastingpligtige kan dus ook hierdie onkoste ook onder artikel 11(gA) aftrek. Die belastingpligtige sal 'n keuse moet maak tussen artikel 11(e) of artikel 11(gA).

'n Lisensie kan gekoop word vir die gebruiksreg van sagteware. In hierdie geval is die belastingpligtige nie die houer van die patent of outeursreg van die sagteware nie, maar verkry hy slegs die gebruiksreg van die sagteware (Verardi, 1993:9). Howe in Australië en in die Verenigde State het die koop van 'n lisensie vir die gebruik van sagteware as

'n verkoop van goedere bestempel en daarmee die wese van die transaksie bevestig. Daarom word lisensietransaksies hanteer soos 'n aankope van 'n outeursreg (Evans & Fitzgerald, 1998). Artikel 11(e) is van toepassing op masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels. Artikel 11(e) sal van toepassing wees, want die sagteware gebruiksreg wat verkry word, word beskou as "'n artikel" soos vervat in artikel 11(e) (sien 3). Kennis word aan die lisensiehouer meegedeel om die sagteware, en dus die outeursreg, te gebruik. Die belastingpligtige kan hierdie onkoste aftrek onder artikel 11(gA). Die belastingpligtige sal dus die onkoste wat verband hou met hierdie lisensie kan aftrek onder artikel 11(gA) of artikel 11(e).

Wanneer sagteware gehuur word, verkry die belastingpligtige die gebruiksreg vir 'n beperkte periode. Die huuronkoste van hierdie sagteware lei nie tot 'n blywende voordeel vir die belastingpligtige nie en daarom sal die huuronkoste van 'n inkomste aard wees en aftrekbaar onder artikel 11(a) (Clegg, 1986:125). Indien die belastingpligtige verder 'n huurpremie betaal vir die reg om die outeursreg of patentereg van die sagteware te huur (De Koker en ander, 1995:8-177), sal hierdie premie onder die spesifieke aftrekking van artikel 11(f) aftrekbaar wees.

Uit hierdie interpretasies blyk dit dat daar verskille tussen verskillende tipes sagtewarekoste is en dat daar verskille in die toepassing van die inkomstebelastingaftrekkingsartikels is. Elke tipe sagtewarekoste moet breedvoerig ontleed word en daarna gepaar word met die toepaslike aftrekkingsartikels om die korrekte toepassing te verseker.

HOOFSTUK 5

SAMEVATTING EN GEVOLGTREKKINGS

1. SAMEVATTING

In hierdie studie is die toepaslikheid van die verskillende Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetsartikels op sagtewarekoste ondersoek. In die ondersoek is 'n onderskeid getref tussen die verskillende aftrekkingsartikels in die Inkomstebelastingwet wat op sagtewarekoste van toepassing is. Verder is die verskillende kategorieë sagtewarekoste ontleed. Die skrywer het ten doel gestel om die geskikte belastingaftrekkings vir elke kategorie van sagtewarekoste voor te stel.

Die doel van hierdie studie was om die effek van die toepassing van die verskillende Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetsartikels ten opsigte van sagtewarekoste op aftrekkings vir die belastingbetaler te analiseer.

Sagteware se gebruiksreg kan op twee maniere bekom word, naamlik deur die verkryging van die eiendomsreg en die gebruiksreg van die sagteware of deur slegs die gebruiksreg te bekom. Die eiendomsreg en gebruiksreg kan verkry word deur self die sagteware binnenshuis te ontwikkel en dan verkry die ontwikkelaar die outeursreg van die sagteware of patenteer die sagteware. Verder kan die sagteware se eiendomsreg en gebruiksreg ook verkry word deur die outeursreg van die sagteware van die houer te koop. Sagteware se gebruiksreg kan verkry word deur die sagteware te huur of deur 'n lisensie te koop vir die gebruik van die sagteware.

Verskillende regte spruit voort uit die verkryging van hierdie eiendoms- en of gebruiksreg van sagteware. Wanneer 'n persoon die houer van die outeursreg van sagteware is, ongeag of hy die sagteware ontwikkel het en of hy die outeursreg aangekoop het, is hy die enigste persoon wat hierdie sagteware kan gebruik en sonder sy

toestemming kan geen ander persoon dit gebruik nie. Verder besit die houer van die outeursreg ook die sagtewareprogram se programkodes. As die sagteware gepatenteer word, besit die patenthouer 'n sterker reg as die houer van die outeursreg aangesien 'n patent 'n geregistreerde reg is terwyl 'n outeursreg nie 'n geregistreerde reg is nie, maar outomaties ontstaan. Die houer van die patent het die alleenreg om die sagteware te gebruik of te vervreem.

Die houer van 'n gebruiksreg van sagteware verkry hierdie reg deur 'n lisensie of 'n huurooreenkoms. In die geval van 'n lisensie kry die lisensiehouer slegs die reg om die sagteware te gebruik en mag hy nie die sagteware verander of vervreem nie. 'n Huurkontrak gee aan die huurder slegs die reg om die sagteware vir 'n bepaalde tydperk te gebruik. Daarna moet die huurder die sagteware teruggee aan die verhuurder en kan die huurder dit nie verder gebruik nie.

2. GEVOLGTREKKINGS

Uit hierdie studie blyk dit dat daar verskillende Inkomstebelastingaftrekkingsartikels is wat gebruik kan word om sagtewarekoste af te trek. Die terme van hierdie artikels is duidelik in die Inkomstebelastingwet gedefinieer en verder deur howe geïnterpreteer. 'n Artikel wat moontlik van toepassing kan wees op sagtewarekoste is die algemene aftrekkingsformule wat vervat is in artikel 11(a). Hierdie aftrekking is egter slegs van toepassing op onkoste van 'n inkomste aard. Daarom moet verseker word dat die sagtewarekoste nie lei tot die ontstaan van 'n kapitale bate met 'n blywende voordeel nie, want dan sal hierdie artikel nie van toepassing wees nie.

Sagtewarekoste van 'n kapitale aard kan afgetrek word onder die slytasietoelaag van artikel 11(e). De Koker en ander (1995) kyk na die definisies in die Inkomstebelastingwet van artikel 11(e) se "masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels" en ook na die verdere interpretasies deur die howe en stel dit dan dat die wetgewer se bedoeling was dat artikel 11(e) slegs op tasbare bates van toepassing is. Hierdie interpretasie beperk egter die toepassing van artikel 11(e) op sagtewarekoste. Die Australiese wetgewing gebruik die woord "goods" as 'n soortgelyke term vir die Inkomstebelastingwet se "artikels" soos vermeld in artikel 11(e) (Swanepoel, 2004).

Indien egter gekyk word na Australiese wetgewing en wetgewing in die Verenigde Koninkryke waar die woord “goods”, wat soorgelyk is aan “artikels”, ontleed word, het hofuitsprake bevestig dat “goods” meer is as net roerende- of tasbare bates en sluit ook sagteware in ongeag of dit in ‘n tasbare- of ontasbare vorm is (Evans & Fitzgerald, 1998). Die skrywer is dus van mening dat artikel 11(e) van toepassing kan wees op tasbare-, sowel as ontasbare bates.

Artikel 11(e) sal dus van toepassing wees ongeag of onkoste aangegaan word om ‘n ontasbare- of tasbare bate te verkry. Indien die onkoste verband hou met ‘n huurkontrak en spesifiek aan die definisie van ‘n huurpremie voldoen, kan artikel 11(f) gebruik word. Die ontleding van elkeen van hierdie aftrekkingsartikels het aangetoon dat elke artikel ‘n spesifieke toepassingsveld het, soos uiteengesit is in die wetgewing, in die howe se interpretasies en deur die vertolking van verskeie skrywers.

Die spesifieke toepassingsgebiede van die inkomstebelastingaftrekkingsartikels, tesame met die bates en regte wat die belastingpligtige ontvang ten opsigte van die sagteware, is gebruik om die verskillende kategorieë sagtewarekoste te klassifiseer en daarvolgens die korrekte inkomstebelastingaftrekkingsartikel voor te stel.

Wanneer onkoste aangegaan word om sagteware binnenshuis te ontwikkel en die projek is ‘n sukses, verkry die ontwikkelaar die outeursreg of die patentereg van die sagteware, dus ‘n ontasbare bate, maar verder hou die ontwikkelaar ook die programkodes van die sagteware op een of ander elektroniese medium soos ‘n disket of kompakskyf, wat ‘n tasbare bate verteenwoordig. Die belastingpligtige het ‘n kapitale bate en beide artikel 11(e) en artikel 11(gA) kan toegepas word. Die koste van ‘n onsuksesvolle projek om sagteware te ontwikkel, lei toe verskeie onkoste. Aanvanklik poog die belastingpligtige om ‘n blywende voordeel daar te stel met die ontwikkelingsproses, maar wanneer hy/sy besluit om die projek te staak is daar ‘n verandering in bedoeling en die belastingpligtige besluit dan om geen blywende voordeel meer daar te stel nie (Swanepoel, 2004). Solank die belastingpligtige se bedoeling is om ‘n blywende voordeel daar te stel sal die onkoste van ‘n kapitale aard wees, want dan word daar aan die vereistes van een van die kapitale aard toetse wat deur die howe neergelê is voldoen (Hoofstuk 3 sien 2.1.1.2.4). Dit blyk dat alle onkoste wat aangegaan is van die beginfase

van die ontwikkeling tot die dag dat die belastingpligtige besluit om die binnenshuise ontwikkeling te staak van 'n kapitale aard is. Die slytasietoelae van artikel 11(e) sal nie van toepassing wees nie, want hierdie artikel is slegs van toepassing op masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels (behalwe masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels ten opsigte waarvan 'n aftrekking ingevolge artikel 12B of 12C toegestaan mag word) waarvan die waarde gedaal het as gevolg van die gebruik daarvan deur die belastingpligtige vir die doeleindes van sy bedryf. Hierdie onsuksesvolle ontwikkelde sagtewarepakette sal egter nie deur die belastingpligtige vir die doeleindes van sy bedryf gebruik word nie.

Wanneer die outeursreg van sagteware deur 'n belastingpligtige aangekoop word van die houer van die outeursreg, verkry die belastingpligtige dieselfde regte wat die oorspronklike houer gehad het. Die belastingpligtige verkry die outeursreg van die sagteware. Soos in die geval van suksesvolle binnenshuise ontwikkelde sagteware, verkry die koper 'n kapitale bate en beide artikel 11(e) en artikel 11(gA) kan toegepas word.

Die gebruiksreg van sagteware kan vir 'n tydperk bekom word deur 'n huurooreenkoms aan te gaan. Die huurder het slegs die reg om die sagteware te gebruik en kan dit nie vervreem of verander nie. Die huurder se onkoste ten opsigte van hierdie sagteware sal bestaan uit 'n periodieke huur en 'n moontlike eenmalige huurpremie vir die reg om die patent of die outeursreg van die sagteware te gebruik. Huurpremies is spesifiek aftrekbaar onder artikel 11(f) van die Inkomstebelastingwet en die periodieke huurbetaling word spesifiek deur die Kommissaris vermeld as een van die tipes onkoste wat onder die algemene aftrekkingsartikel, artikel 11(a) aftrekbaar is indien aan al die vereistes voldoen word.

Die ander manier waarop die gebruiksreg van sagteware bekom kan word is deur 'n lisensie te koop van die houer van die outeursreg of die patent van sagteware. Die lisensie verleen aan die lisensiehouer die reg om die sagteware te gebruik, maar die lisensiehouer mag nie veranderinge aan die sagteware aanbring of die sagteware se gebruiksreg aan ander partye gee nie. Die lisensiehouer verkry net 'n reg om die outeursreg of patentereg van die sagteware, die intellektuele eiendom, te gebruik. Howe

in Australië en in die Verenigde State het die koop van 'n lisensie vir die gebruik van sagteware as 'n verkoop van goedere bestempel en daarmee die wese van die transaksie bevestig. Daarom word lisensietransaksies hanteer soos aankope van 'n outeursreg (Evans & Fitzgerald, 1998). Artikel 11(gA) laat 'n aftrekking toe ten opsigte onkoste aangegaan vir die verkryging of ontwikkeling van intellektuele eiendom soos outeursreg of goed van 'n soortgelyke aard, of onkoste om die reg van kennis van 'n patent, outeursreg of ander goed meegedeel te word. Kennis word aan die lisensiehouer meegedeel om die sagteware, en dus die outeursreg, te gebruik. Artikel 11(gA) kan gebruik word om hierdie onkoste af te trek. Artikel 11(e) is van toepassing op masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels. Artikel 11(e) sal van toepassing wees, want die sagteware waarvoor 'n gebruiksreg verkry word, word beskou as "'n artikel"' soos vervat in artikel 11(e). Daar word dus ook aan die vereistes van artikel 11(e) voldoen, want die belastingpligtige verkry 'n artikel waarop slytasie afgetrek kan word. Die belastingpligtige het 'n keuse tussen artikel 11(e) en artikel 11(gA).

Die skrywer maak die volgende gevolgtrekkings ten opsigte van die geskiktheid van die belastingaftrekkings vir elke kategorie van sagtewarekoste:

1. In die geval van suksesvolle binnenshuise ontwikkeling van sagteware, waar die ontwikkelaar 'n outeursreg of 'n patentereg verkry kan artikel 11(e) of artikel 11(gA) gebruik word. Die belastingpligtige kan egter nie beide hierdie artikels gebruik nie. Die Inkomstebelastingwet maak spesifiek voorsiening dat artikel 11(gA) nie gebruik kan word as enige ander artikel 11 aftrekking, byvoorbeeld artikel 11(e), gebruik word nie.
2. In die geval van 'n onsuksesvolle ontwikkelingsprojek poog die belastingpligtige aanvanklik om 'n blywende voordeel, 'n sagtewarepakket, daar te stel. Op die dag wanneer die belastingpligtige besluit om hierdie ontwikkelingsproses te staak, verander sy bedoeling, want nou sal geen blywende voordeel meer ontstaan nie (Swanepoel, 2004). Alle koste wat aangegaan word terwyl die bedoeling steeds is om 'n blywende voordeel daar te stel, is van kapitale aard. Hierdie koste is van 'n kapitale aard, want daar word

aan die blywende voordeel toets voldoen (Hoofstuk Drie sien 2.1.1.2.4). Die slytasietoelae van artikel 11(e) sal nie van toepassing wees nie, want hierdie artikel is slegs van toepassing op masjinerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels (behalwe masjinerie, installasies, gereedskap, werktuie en artikels ten opsigte waarvan 'n aftrekking ingevolge artikel 12B of 12C toegestaan mag word) waarvan die waarde gedaal het as gevolg van die gebruik daarvan deur die belastingpligtige vir die doeleindes van sy bedryf. Hierdie onsuksesvolle ontwikkelde sagtewarepakette sal egter nie deur die belastingpligtige vir die doeleindes van sy bedryf gebruik word nie.

3. Met die aankoop van 'n outeursreg gaan 'n belastingpligtige koste aan om die outeursreg te verkry. Artikel 11(e) of artikel 11(gA) kan gebruik word om hierdie onkoste af te trek. Die belastingpligtige kan egter nie beide hierdie artikels gebruik nie. Die Inkomstebelastingwet maak spesifiek voorsiening dat artikel 11(gA) nie gebruik kan word as enige ander artikel 11 aftrekking, byvoorbeeld artikel 11(e), gebruik word nie.
4. Die onkoste wat verband hou met die huur van sagteware kan as volg afgetrek word, die huurpremie onder artikel 11(f) in jaarlikse paaielemente oor die tydperk van die huurkontrak, beperk tot 'n maksimum van 25 jaar en beginnende in die jaar waarin die premie betaal word. Die periodieke huur word onder artikel 11(a) afgetrek in die jaar waarin die huur werklik aangegaan is.
5. Lisensiegeld vir die verkryging van die reg om sekere van die outeursreghouer se regte te gebruik is aftrekbaar onder artikel 11(gA) of artikel 11(e). Onder artikel 11(gA) sal hierdie onkoste, indien dit minder as R5 000 is onmiddellik afgetrek kan word in die jaar waarin dit aangegaan is, maar indien die koste meer as R5 000 is, sal die onkoste teen vyf persent per jaar afgetrek kan word.

Dit wil voorkom of die belastingpligtige 'n keuse het tussen artikel 11(gA) en artikel 11(e) in sommige gevalle. Dis is egter nie die geval nie, want artikel 11(gA) bepaal in sy aanhef dat 'n belastingpligtige nie 'n aftrekking van die onkoste wat aangegaan is, onder artikel 11(gA) kan kry nie, in gevalle waar die onkoste geheel of gedeeltelik

voldoen aan die bepalings van een van die ander subartikels van artikel 11 (De Koker en ander, 1995:8-88). Volgens hierdie bepaling behoort die belastingpligtige dus in gevalle waar aan die vereistes van artikel 11(gA) en artikel 11(e) voldoen word artikel 11(e) te gebruik.

Die regte, tesame met die tipe bate wat die belastingpligtige ontvang, ten opsigte van die sagteware, help om die toepaslike inkomstebelastingaftrekkingsartikel te selekteer. Die rekeningkundige hantering van hierdie sagteware koste sal geen invloed hê op die bepaling van die inkomste- of kapitale aard van sagtewarekoste nie. Hierdie beginsel is in die saak *Harry S Hopkins & Co(PVT) Ltd v COT* ((1961):601) bevestig waarin gesê is “Now, in my opinion, the character of the payment cannot depend on the place which it takes in the account even though that account is statutory”.

3. SLOTSOM

Sagtewarekoste blyk ‘n baie meer komplekse studie te wees en die onus is op elke belastingpligtige om sy sagtewarekoste te ontleed, na aanleiding van die verskillende regte en bates wat verkry word, en daarna hierdie verskillende kategorieë sagtewarekoste te paar met die korrekte inkomstebelastingaftrekkingsartikels. Sodoende sal verseker word dat elke belastingbetaler met sekerheid, en nie na willekeur nie, die korrekte aftrekking van sagtewarekoste vir die doeleindes van die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet, kan eis.

BIBLIOGRAFIE

LYS VAN BOEKE, TYDSKRIFARTIKELS EN CD ROMS

Bainbridge D 1997

Software copyright law London: Butterworths

Burrell TD 1999

Burrell's South African Patent and Design Law Durban: Butterworths

Clayton LR & Sorid RM 2003

Software copyright: Alive and kicking *IP Law & Business* February 2003: 45-46

Clegg D 1986

The cost of computerization *Tax Planning* 1986 (1): 123-126

Clegg D 1997

R & D expenditure *Tax Planning* 1997 (11): 45-46

Clegg D 1998

As a rule *Tax Planning* 1998 (12): 100-102

Davis D, Olivier L & Urquhart G 2003

Commentary to the Income Tax Act 58 of 1962 [CD Rom] Beskikbaar: Jutastat
South African Tax Library

De Koker A, Kolitz M, Arendse J & Silke J 1995

Silke on South African Income Tax Durban: Butterworths

Dean OH 1987

Handbook of South African Copyright Law Kaapstad: Juta

Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters 2002

SAIGR Handleiding Volume 1A&B Kengray: Natal Witness Commercial
Printers (Pty) Ltd

Eppel N & Levy S 2001

The ins & outs of intellectual property *Accountancy SA* January 2001: 7-9

Evans GE & Fitzgerald BF 1998

*Information transactions under UCC article 2B: The ascendancy of freedom of
contract in the digital millennium* *LAW JOURNAL UNIVERSITY OF NSW*

<http://www.austlii.edu.au/au/journals/UTSLR/1998/46.html>

Laaste besoek 19 Januarie 2004

Galler BA 1995

Software and intellectual property protection: copyright and patent issues for computer and legal professionals Westport: Quorum Books

Hofman J, Johnston D, Handa S & Morgan C 1999

Cyberlaw: A guide for South Africans doing business online Kaapstad: Ampersand Press

Huber P 1997

Accounting for twinkies *Forbes* 24 February 1997: 160

Huxham K & Haupt P 2002

Aantekeninge oor Suid-Afrikaanse Inkomstebelasting Kaapstad: H&H Publications

Kahn E, Havenga M, Havenga P & Lotz J 1998

Principles of the law of Sale & Lease Kenwyn: Juta

Kerr AJ 1984

The law of sale and lease Durban: Butterworths

Knowles DA & Parker Jr. FR 1995

Is the deductibility of costs of developing internal-use software still an issue
Journal of Taxation August 1995 Vol.83 Issue 2: 5-17

Machanick P 2001

Why software patents are evil *Elektron* Augustus 2001 Vol.18 Issue 8: 12

Meyerowitz SC 2001-2002

Meyerowitz on Income Tax Kaapstad: The Taxpayer

Morgan K 1991

Legal issues in relation to software in the South African context *Elektron*
Januarie 1991 Vol. 8 Issue 1: 9-11

Oz E 1998

Acceptable protection of software intellectual property: a survey of software developers and lawyers *Information & Management* 1998 Vol.34: 161-173

Republiek van Suid-Afrika 1962

Inkomstebelastingwet, Wet no.58 van 1962 (soos gewysig tot Wysigingswet op Belastingwette no.30 van 2002) *Staatkoerant* nr 250 29 Mei 1962 Pretoria: Staatsdrukkery

Republiek van Suid Afrika 1978

Die Suid-Afrikaanse Wet op Outeursreg, Wet no.98 van 1978 *Staatkoerant* nr 6092 30 Junie 1978 Pretoria: Staatsdrukkery

Republiek van Suid-Afrika 1978

Die Suid-Afrikaanse Wet op Patente, Wet no.57 van 1978 *Staatkoerant* nr 6012 17 Mei 1978 Pretoria: Staatsdrukkery

Sobol RN 2002

Software Licencing and Transaction Licensor to Customers Using Software Internally *The Legal Intelligencer* 11 July 2002 Vol.227 Issue 92: 1-4

Stein M 1998

Capital allowances *Tax Planning* 1998 (12): 60-62

Swanepoel L 2004

Direkteur Belastingdienste PricewaterhouseCoopers: Kaapstad
Persoonlike onderhoud 7 Januarie

Townshend & Visser L 1986

Copyright *MRC news* Septemer – October 1986 Vol.17 Issue 5: 8-10

Verardi F 1993

Software Piracy & SA Law *BIT magazine* February 1993 Vol.5 Issue: 1 7-11

Warden D & Roeleveld J 2003

Intangible Assets – Some critical issues *Accountancy SA* February 2003: 6-9

HOFBESLISSINGS

Appleton & another v Harnischfeger Corporation & another (1995 SA 247)

Atherton v British Insulated and Helsby Cables Ltd (10 TC 155)

Burgess v CIR (55 SATC 185)

Caltex Oil (SA) v CIR (37 SATC 1)

CIR v Butcher Bros (Pty) Ltd (13 SATC 21)
CIR v Edgars Stores Ltd (50 SATC 81)
CIR v George Forest Timber Co. Ltd (1 SATC 20)
CIR v Glen (20 SATC 113)
CIR v Golden Dumps (55 SATC 198)
CIR v Le Seuer (23 SATC 261)
CIR v Manganese Metal Company (Pty) Ltd (58 SATC 1)
CIR v Myerson (4 SATC 300)
COT v Rendle (26 SATC 326)
De Beers Holdings (Pty) Ltd v CIR (47 SATC 229)
Estate G v COT (26 SATC 168)
Fourie NO en 'n ander v Potgietersrusse Stadsraad (1987 SA 921)
Galago Publishers (Pry) Ltd & another v Erasmus (1989 SA 276)
Genentech Inc's Patent (RPC 147)
Genn & Co (Pty) Ltd v CIR (20 SATC 113)
George Forest Timber Co Ltd v CIR (1 SATC 20)
Harry S Hopkins & Co (PVT) Ltd v COT (24 SATC 594)
ITC 1433 (50 SATC 73)
ITC 1546 (54 SATC 477)
ITC 1689 (62 SATC 488)
ITC 353 (9 SATC 82)
ITC 770 (19 SATC 216)
ITC 780 (19 SATC 328)
Joffe & Co (Pty) Ltd v CIR (13 SATC 354)
Modderfontein Deep Levels Ltd v Feinstein (1920 TPD 288)
Moriarty v Evans Medical Supplies Ltd (ER 718 (HL))
Nasionale Pers Bpk v KBI (48 SATC 55)

New State Areas Ltd v CIR (14 SATC155)

Partington v Attorney-General (LR 4 HL 100)

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

Preformed Lime Products (SA) (Pty) Ltd v Hardware Assemblies (Pty) Ltd
(No M1303/83 NPD)

SIR v Charkay Properties (Pty) Ltd (38 SATC 159)

Smith v SIR (30 SATC 35)

Stauffer Chemical Co v Agricura Ltd (1979 BP 168)

Sub-Nigel Ltd v CIR (15 SATC 381)

Turnbull v CIR (18 SATC 336)