

**DIE INVLOED VAN INTERNET OP DIE TOEPASLIKHEID VAN DIE
BRONREËLS IN TERME VAN DIE INKOMSTEBELASTINGWET,
NO. 58 VAN 1962**

deur

NICOLENE WESSON

Werkstuk voorgelê ter gedeeltelike vervulling van die vereistes vir die graad

MCOMM (BELASTING)



FAKULTEIT EKONOMIESE EN BESTUURSWETENSKAPPE

aan die

UNIVERSITEIT VAN STELLENBOSCH

STUDIELEIER : PROF J A MATTHEE

Desember 1999

VERKLARING

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

N Wesson

Februarie 1999

DIE INVLOED VAN INTERNET OP DIE TOEPASLIKHEID VAN DIE BRONREËLS IN TERME VAN DIE INKOMSTEBELASTINGWET, NO. 58 VAN 1962

Internet word internasionaal as die handelsroete van die toekoms beskou. Alhoewel Internethandel nog in sy kinderskoene is, moet die invloed van Internet op belasting aangespreek word.

Internethandel misken geografiese grense en lei tot die bevraagtekening van die beginsels waarop inkomstebelasting gebaseer is. Inkomstebelastingbeginsels berus tradisioneel op die bestaan van 'n vorm van fisiese teenwoordigheid in 'n jurisdiksie (hetsy verblyf, bron van inkomste of die bestaan van 'n permanentesaak) alvorens belasting gehef kan word. Die feit dat Internet wesenlike ekonomiese aktiwiteite in 'n jurisdiksie kan bewerkstellig sonder dat daar enige fisiese teenwoordigheid is, noodsaak die herinterpretasie van en/of aanpassings aan die tradisionele inkomstebelastingbeginsels.

Die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingbeginsels berus op die bron van inkomste. In hierdie studie is die invloed van Internet op die toepaslikheid van die tradisionele bronreëls, in terme van die Inkomstebelastingwet, no. 58 van 1962, ondersoek.

In die studie is die beginsels en reëls wat deur die Suid-Afrikaanse howe neergelê word by die vasstelling van die bron van inkomste eerstens ontleed. Daarna is die beginsels en reëls in die Internetomgewing getoets. Die afleiding word gemaak dat Internet die herinterpretasie van sekere van die tradisionele beginsels en reëls verg, naamlik:

- Die feit dat 'n dominante bronreël toegepas word.
- Die klassifisering van produkte en dienste met 'n digitale inhoud binne die tradisionele beginsels.

- Die vasstelling van 'n fisiese plek indien transaksies in die kuberruimte plaasvind.
- Die toepaslikheid van sekere geagtebronreëls, naamlik artikel 9(1)(a), 9(1)(d), 9(1)(dbis) en sekere aspekte van artikel 9(1)(b), in die Internetomgewing.

In die soeke na 'n oplossing vir Suid-Afrika is die internasionale inisiatiewe rondom Internet en belasting, onder leiding van die Fiskale Komitee van die Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), in ag geneem.

Die eerste alternatief op die tradisionele Suid-Afrikaanse bronreëls wat ondersoek is, is die permanentesaak-beginsel, soos voorgestel deur die Katz-kommissie in die Vyfde Verslag. Ander alternatiewe wat ook ondersoek is, is die verblyfbeginsel, formele handeling en 'n Internetbelasting.

Die oplossing vir die hede vir Suid-Afrika blyk die aanvaarding van die permanentesaak-beginsel te wees. Hierdie beginsel verg herinterpretasie en/of aanpassings weens die invloed van Internet. In hierdie studie word aanpassings aan die permanentesaak-beginsel voorgestel ten einde die nodige duidelikheid binne die Internetomgewing te verskaf.

Ter afsluiting word vermeld dat Internet weliswaar die einde mag aandui vir inkomstebelastingstelsels wêreldwyd. Internet besit die vermoë om belasting te vereenvoudig. Die inkomstebelasting alternatiewe wat in hierdie studie ondersoek is het nie eenvoudige oplossings gebied nie. Die belasting van die toekoms blyk 'n vorm van indirekte belasting te wees.

Internet is 'n internasionale medium en spreek internasionale belastingkwessies aan. Die aanvaarding van die permanentesaak-beginsel sal Suid-Afrika in 'n goeie posisie plaas om aan die internasionale inisiatiewe rondom Internet en belasting deel te neem en om terselfdertyd ons belastingbasis te beskerm.

THE IMPACT OF INTERNET ON THE APPLICABILITY OF THE SOURCE RULES IN TERMS OF THE SOUTH AFRICAN INCOME TAX ACT, NO. 58 OF 1962

It is internationally accepted that Internet is the trade route of the future. Although Internet trading is still in its infancy the effect of Internet on taxation needs to be addressed.

Internet defies geographic borders and leads to the questioning of the principles underlying income tax. Income tax principles are traditionally based on the existence of some form of physical presence (either residency, source of income or that of a permanent establishment) in a jurisdiction before tax can be levied. The fact that Internet can provide substantial economic activity in a jurisdiction without any physical presence, requires interpretation of and/or amendments to the traditional income tax principles.

The South African income tax principles are based on the source of income. In this study the impact of Internet on the applicability of the traditional source rules, in terms of the South African Income Tax Act, no. 58 of 1962, was investigated.

The study first outlines the principles and methodology laid down by South African courts in determining the source of income. These principles and methodology are then tested in an Internet environment. It is concluded that Internet requires a reinterpretation of certain of the traditional principles, i.e.:

- The fact that a dominant source rule is applied.
- The classification of products and services with a digitalised content within the existing principles.
- The finding of a physical location when transactions are concluded in cyberspace.

- The applicability of certain deemed source rules, i.e. section 9(1)(a), 9(1)(d), 9(1)(dbis) and certain aspects of section 9(1)(b), in an Internet environment.

In obtaining a solution for South Africa the international initiatives regarding Internet and taxation, under the guidance of the Committee on Fiscal Affairs of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), were taken into account.

The first alternative to the traditional South African source rules that was investigated was the permanent establishment principle, as recommended by the Katz Commission in their Fifth Interim Report. Other alternatives to the permanent establishment principle were also investigated, i.e. the residence principle, formal requirements and an Internet tax.

The interim solution for South Africa seems to be the acceptance of the permanent establishment principle. This principle needs interpretation and/or amendment due to the effect of Internet. In this study amendments to the permanent establishment principle are suggested in order to provide the necessary clarity in the Internet environment.

A closing remark is made that Internet might well change income tax as we know it today. Internet has the ability to simplify tax systems. None of the income tax alternatives provide simple tax solutions. The tax of the future seems to be some form of indirect tax.

Internet is an international medium and addresses international tax issues. South Africa will, by accepting the permanent establishment principle, be in a position to join the co-ordinated efforts towards solving the Internet related tax problems while aiming to protect our tax base.

BEDANKINGS

Ek wil my opregte dank betuig teenoor

- my studieleier, prof J A Matthee, vir sy leiding in hierdie studie
- Derick en Ernst vir al hulle opofferings gedurende my studies die afgelope drie jaar.

INHOUDSOPGAWE

	HOOFSTUK 1: INLEIDING	1
1	AGTERGROND EN PROBLEEMSTELLING	2
2	DIE ONDERWERP VAN DIE STUDIE	3
3	MOTIVERING VIR DIE STUDIE	4
4	NAVORSINGSONTWERP EN RAAMWERK VIR DIE STUDIE	4
4.1	Die werking van Internet	5
4.2	Die huidige bronreëls ingevolge die Suid-Afrikaanse Inkomste-belastingwet toegepas op 'n Internetomgewing	5
4.3	'n Internasionale perspektief op die impak van Internet op inkomste-belasting	5
4.4	Integrasie van internasionale belastingterminologieë binne die Suid-Afrikaanse bronreëls	5
4.5	'n Inkomstebelastingstelsel vir die toekoms	6
4.6	Samevatting en gevolgtrekking	6
	HOOFSTUK 2: DIE WERKING VAN INTERNET	7
1	AGTERGROND	8
2	TOEGANG TOT DIE INTERNET	9
2.1	Registrasie	9
2.2	Die e-pos- en webadres	9
2.3	Die bediener	10
2.4	Deelname	10
2.5	Koste verbonde	11
3	DIE IMPAK VAN INTERNET OP TRADISIONELE HANDEL	11
4	DIE IMPAK VAN INTERNET OP TRADISIONELE BELASTING- STELSELS	14

HOOFSTUK 3: DIE HUIDIGE BRONREËLS INGEVOLGE DIE SUID- AFRIKAANSE INKOMSTEBELASTINGWET TOEGEPAS OP 'N INTERNETOMGEWING		17
1	AGTERGROND	18
2	REGSPRAAK	20
2.1	Die bruto-inkomstedefinisie	20
2.1.1	Die interpretasie van bron	20
2.1.2	Die geagtebronreëls	22
3	TOETSE NEERGELê TER BEPALING VAN DIE BRON VAN INKOMSTE	24
3.1	Besigheidsinkomste	24
3.1.1	Verkoop van roerende goedere	25
3.2	Inkomste uit die lewering van dienste	28
3.3	Passiewe Inkomste	30
3.3.1	Tantièmes	30
3.4	Gevolgtrekking	32
4	TOEPASSING VAN REGSPRAAK IN 'N INTERNETOMGEWING	33
4.1	Normalebronreëls	33
4.1.1	Klassifisering van inkomste	34
4.1.2	Vasstelling van die plek van dominante oorsaak	40
4.2	Geagtebronreëls	44
4.2.1	Artikel 9(1)(a)	44
4.2.2	Artikel 9(1)(b) en 9(1)(bA)	46
4.2.3	Artikel 9(1)(d) en 9(1)(dbis)	46
5	GEVOLGTREKKING	47
HOOFSTUK 4: 'N INTERNASIONALE PERSPEKTIEF OP DIE IMPAK VAN INTERNET OP INKOMSTEBELASTING		49
1	AGTERGROND	50
2	BELASTINGBEGINSELS VAN TOEPASSING IN 'N INTERNET- OMGEWING	52
3	DIE BELASTINGRAAMWERK BINNE 'N INTERNETOMGEWING	53
4	IMPLEMENTERING VAN DIE RAAMWERK	55
5	GEVOLGTREKKING	56

	HOOFSTUK 5: INTEGRASIE VAN INTERNASIONALE BELASTING- TERMINOLOGIEë BINNE DIE SUID-AFRIKAANSE BRONREëLS	57
1	AGTERGROND	58
2	AKTIEWE INKOMSTE	59
3	DIE PERMANENTESAAK- BEGINSEL	61
3.1	Regspraak	61
3.2	Toepassing van die regspraak in 'n Internetomgewing	64
3.2.1	Die bestaan van 'n vaste besigheidsplek	64
3.2.2	Uitsonderings op grond van voorbereidingswerk	65
3.2.3	Agentskapverhoudings	67
3.3	Gevolgtrekking	68
4	AANVAARDING VAN DIE PERMANENTESAAK-BEGINSEL	70
	HOOFSTUK 6: 'N INKOMSTEBELASTINGSTELSEL VIR DIE TOEKOMS	73
1	AGTERGROND	74
2	DIE PERMANENTESAAK-BEGINSEL	74
2.1	Aanpassings benodig	74
2.2	Klassifisering van inkomste	76
3	DIE VERBLYFBEGINSEL	77
3.1	Verblyf binne die Suid-Afrikaanse konteks	78
3.1.1	Regspraak	78
3.2	Aanpassings benodig aan die verblyfbeginsel	79
4	ANDER METODEDES	81
4.1	Belasting op die vloei van inligting	81
4.2	Die plek van kontraksluiting	81
4.3	Indirekte belastings	82
5	GEVOLGTREKKING	82
	HOOFSTUK 7: SAMEVATTING EN GEVOLGTREKKING	83
	BRONNELYS	89

LYS VAN AFKORTINGS GEBRUIK

IDV	=	Internetdiensteverskaffer
OECD	=	The Organisation for Economic Co-operation and Development
Model	=	Model Tax Convention on Income and on Capital of the Organisation for Economic Co-operation and Development
UN Model	=	United Nations Model Tax Convention

HOOFSTUK 1

INLEIDING

1	AGTERGROND EN PROBLEEMSTELLING	1
2	DIE ONDERWERP VAN DIE STUDIE	2
3	MOTIVERING VIR DIE STUDIE	4
4	NAVORSINGSONTWERP EN RAAMWERK VIR DIE STUDIE	4
4.1	Die werking van Internet	5
4.2	Die huidige bronreëls ingevolge die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet toegepas op 'n Internetomgewing	5
4.3	'n Internasionale perspektief op die impak van Internet op inkomstebelasting	5
4.4	Integrasie van internasionale belastingterminologieë binne die Suid-Afrikaanse bronreëls	5
4.5	'n Inkomstebelastingstelsel vir die toekoms	6
4.6	Samevatting en gevolgtrekking	6

HOOFSTUK 1

INLEIDING

1. AGTERGROND EN PROBLEEMSTELLING

Internet word dikwels as 'n kommunikasiemedium beskryf. Alhoewel Internet 'n hulpmiddel is vir persone om teks, klank, beeld en ander data te stuur en te ontvang, is die korrekte klassifikasie van Internet nie 'n "meer moderne kommunikasiemedium" nie, maar is dit 'n nuwe handelsroete (Muscovitch, 1996: 08.01.01).

Internet kan vergelyk word met die geskiedkundige "Syroetes van China", die sogenaamde "Silk Roads of China", wat in 2 v.C. ontstaan het. Hierdie geskiedkundige handelsroetes het ontstaan om 'n nuwe verbintenis tussen die Ooste en Weste ten opsigte van 'n nuwe kommiditeit, naamlik sy, daar te stel. Die internasionale blootstelling wat die Syroetes meegebring het, het gelei tot die aanvaarding van papiergeld in die plek van munte. Papiergeld was die dryfkrag van die ontwikkeling van internasionale handel soos ons dit vandag ken.

Internet bewerkstellig 'n verbintenis tussen alle lande ten opsigte van 'n nuwe kommiditeit, naamlik inligting. Daar word voorspel dat die tradisionele betaalmiddels deur elektroniese geld, met digitale inhoud, vervang sal word en dat elektroniese geld Internet tot sy volle potensiaal, as handelsroete van die toekoms, sal laat ontwikkel.

Die verskuiwing van die handelsomgewing vanaf 'n fisies-georiënteerde na 'n inligting-georiënteerde omgewing mag 'n impak op tradisionele belastingstelsels hê. Tradisionele belastingstelsels, wat op die fisies-georiënteerde omgewing geskoei is, sal ondersoek moet word ten einde vas te stel of Internethandel daarin geakkommodeer kan word. Indien Internethandel nie binne 'n land se inkomstebelastingstelsel aangespreek word nie, kan dit lei tot aansienlike dalings in die belastinginkomste van 'n land (Du Toit, 1998: 24).

Die vraag ontstaan dus: In watter mate kan Internethandel in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingstelsel geakkommodeer word? Suid-Afrika pas die bronbeginsel, geïnkorporeer met elemente van die verblyfbeginsel ten opsigte van sekere inkomste, toe. Indien Internethandel nie ingevolge die huidige reëls aangespreek word nie, sal daar 'n poging aangewend moet word om die huidige reëls aan te pas of te verander ten einde 'n afname van die Suid-Afrikaanse belastingbasis te voorkom.

2. DIE ONDERWERP VAN DIE STUDIE

Die doel van hierdie studie is om te bepaal of die benaderings wat tradisioneel in Suid-Afrika ten opsigte van die vasstelling van die bron van inkomste gebruik word nog toepaslik is binne die Internetomgewing. Hierdie doel word bereik deur:

- (i) Die benadering tot die bepaling van die bron van inkomste vas te stel soos afgelei uit die toetse deur die Suid-Afrikaanse howe neergelê.
- (ii) Die benadering te toets binne die Internetomgewing.
- (iii) Die internasionale siening van die impak van Internet op die vasstelling van die bron van inkomste te ondersoek in die lig van die interpretasie van internasionale belastingooreenkomste en ten einde leiding in die soeke na 'n oplossing te bied.
- (iv) Die internasionale aanbevelings te ontleed ten einde 'n werkbare oplossing vir die bepaling van die bron van inkomste in Suid-Afrika voor te stel.

Hierdie studie handel nie met die volgende nie:

- (i) Die belastingvermydingskemas wat spesifiek in die Internetomgewing rondom artikel 9C en 9D van die Wet plaasvind.
- (ii) Die werking van oordragprysbepalings.
- (iii) Debattering oor die verblyfbeginsel - anders as om die impak van Internet op die interpretasie daarvan te ondersoek.

Alhoewel genoemde uitsluitings wel geraak word deur Internet, is elk 'n studiegebied op hul eie. Die doel van die studie is om die werking van die

huidige bronreëls in 'n Internetomgewing te ondersoek en aanbevelings daarvoor te maak.

3. MOTIVERING VIR DIE STUDIE

Suid-Afrika pas die bronbeginsel ten opsigte van belasting toe. Die vrees bestaan dat lande wat belasting op die bronbeginsel hef, waarskynlik swaarder deur 'n verlies aan belastinginkomste getref sal word as lande wat belasting op die verblyfbeginsel hef. Die siening is dat, hoewel dit moontlik kan wees om elektrones sake te bedryf op 'n grondslag dat daar in geen land ter wêreld 'n bron van inkomste is nie, elke persoon 'n inwoner van een of ander land moet wees (Du Toit, 1998: 24).

Die Katz-kommissie het in die Vyfde Interim Verslag (hierna genoem Vyfde Verslag) aanbeveel dat Suid-Afrika die bronbeginsel ten opsigte van aktiewe inkomste moet behou, maar dat passiewe inkomste ingevolge die verblyfbeginsel belas moet word. Die oorweging vir die aanbeveling was grootliks omdat aktiewe inkomste minder mobiel is as passiewe inkomste gesien in die lig van die verligting van valutabeheerregulasies. Die vraag ontsaan egter of aktiewe inkomste werklik minder mobiel is in 'n Internet-omgewing en in watter mate die bronreëls, tradisioneel sowel as aanbeveel deur die Katz-kommissie, die inkomste uit Internettransaksies sal aanspreek.

Gesien in die lig dat inkomste wat oor landsgrense strek deur internasionale belastingooreenkomste gereël word en dat hoë prioriteit reeds internasionaal aan die impak van Internet op belastingstelsels gegee is, sal Suid-Afrika tred moet hou met die jongste verwickelinge in 'n poging om ons belastingbasis te beskerm.

4. NAVORSINGSONTWERP EN RAAMWERK VIR DIE STUDIE

Die navorsing behels hoofsaaklik 'n literatuurstudie. Vir hierdie doeleinde word daar van relevante wetgewing, regspraak, menings van erkende regs- en belastingkundiges gebruik gemaak. Die raamwerk hieronder uiteengesit gee 'n gestruktureerde indeling, volgens hoofstukke, van die onderwerp van die studie, soos in paragraaf 2 uiteengesit.

4.1 Die werking van Internet

In Hoofstuk 2 word die tegniese aspekte van Internet bespreek. 'n Begrip van die werking van Internet is nodig ten einde die impak daarvan op die huidige bronreëls te kan bepaal. Die invloed van Internet op tradisionele handel word in hierdie hoofstuk bespreek en daar word ook inleidende opmerkings gemaak oor die impak van Internet op tradisionele belastingbeginsels. Hierdie hoofstuk dien as basis vir die opvolgende hoofstukke.

4.2 Die huidige bronreëls ingevolge die Suid-Afrikaanse Inkomste-belastingwet toegepas op 'n Internetomgewing

In Hoofstuk 3 word die benadering tot die bepaling van die bron van inkomste, soos afgelei uit toetse deur die Suid-Afrikaanse howe neergelê, vasgestel. Hierdie toetse word dan toegepas op 'n Internetomgewing. Enige probleme geïdentifiseer word uitgelig en 'n aanduiding word gegee van die interpretasies wat aanbeveel word indien Suid-Afrika sy belastingbasis sou wou behou, gegewe die behoud van 'n bronbeginsel. Aangesien die finale reg tot die belasting van die inkomste egter deur die bepalings van dubbelbelastingooreenkomste bepaal word, verg die bevindinge in hierdie hoofstuk internasionale interpretasie.

4.3 'n Internasionale perspektief op die impak van Internet op inkomstebelasting

In Hoofstuk 4 word die internasionale inisiatiewe rondom die impak van Internet op inkomstebelasting bespreek. Die internasionale interpretasie van die terminologieë vervat in die dubbelbelastingooreenkomste binne die Internetomgewing word ook ondersoek. Die internasionale perspektief dien as leiding in die vind van oplossings binne die Suid-Afrikaanse konteks.

4.4 Integrasie van internasionale belastingterminologieë binne die Suid-Afrikaanse bronreëls

In Hoofstuk 5 word die aanbeveling in die Vyfde Verslag van die Katz-kommissie, naamlik die aanvaarding van die permanentesaak-beginsel ten opsigte van aktiewe inkomste, ondersoek ten einde 'n werkbare oplossing

binne die Internetomgewing vir Suid-Afrika te vind, gegewe die behoud van die bronbeginsel.

4.5 'n Inkomstebelastingstelsel vir die toekoms

In Hoofstuk 6 word alternatiewe op die huidige bronreëls, insluitende die permanentesaak-beginsel, gelys en bevestig in die lig van die toekomstige Internetontwikkelings. Hierdie ondersoek word gedoen ten einde 'n toekomsvisie vir die Suid-Afrikaanse bronreëls te vorm.

4.6 Samevatting en gevolgtrekking

In Hoofstuk 7 word die samevatting van die studie asook die gevolgtrekking waartoe die skrywer ten opsigte van die probleemstelling gekom het, gegee.

HOOFSTUK 2

DIE WERKING VAN INTERNET

1	AGTERGROND	8
2	TOEGANG TOT DIE INTERNET	9
2.1	Registrasie	9
2.2	Die e-pos- en webadres	9
2.3	Die bediener	10
2.4	Deelname	10
2.5	Koste verbonde	11
3	DIE IMPAK VAN INTERNET OP TRADISIONELE HANDEL	11
4	DIE IMPAK VAN INTERNET OP TRADISIONELE BELASTING- STELSELS	14

HOOFSTUK 2

DIE WERKING VAN INTERNET

1. AGTERGROND

Internet is 'n netwerk van netwerke wat rekenaars dwarsoor die wêreld met mekaar verbind. Hierdie netwerk staan bekend as die inligtingshoofweg en is 'n kombinasie van telefoonstelsels en rekenaar-, kabel- en satellietnetwerke. Internet kan dus beskryf word as 'n spreekwoordelike "seekat" wat aan 'n Internetgebruiker toegang verskaf tot inligting wat op enige plek ter wêreld op die Internet beskikbaar gestel is (Hoffman, 1998).

Internet het in 1969 ontstaan as 'n poging van die Amerikaanse Weermag en Amerikaanse universiteite om binne 'n oorlogsituasie gedentraliseerde handhaafbare kontak te verseker. Die resultaat was ARPANET wat in die 1980s tot Internet omvorm is. Internet was aanvanklik slegs as navorsingsbron tussen Amerikaanse universiteite gebruik. Eers in die vroeë 1990s is toegang aan die besigheidsektor verleen. Die ontwikkeling van die Wêreldwye Web het daartoe gelei dat Internet bykans oornag in 'n wêreldwye medium omskep is.

Die Wêreldwye Web het die Internet meer gebruikersvriendelik gemaak. Die ontwerp daarvan is hiperteks gebaseerd en multimedia moontlikhede is daarin vervat. Hierdie eienskappe beteken dat inligting in verskeie vorme (teks, klank, video, kleur) in dokumente gestoor en via die Internet netwerke gestuur kan word (Kogan, Sudit & Vasarhelyi, 1996: 50).

Daar bestaan geen sentrale beheer of administrasie in die Internetomgewing nie. Daar bestaan wel algemene kommunikasieprotokol en standaarde. Hiperteksoordragprotokol reguleer die oordrag van inligting terwyl hipertekstaalprotokol die programmeringstaal is wat in die Internetomgewing gebruik word.

2. TOEGANG TOT DIE INTERNET

2.1 Registrasie

'n Voornemende gebruiker moet by 'n Internetdiensteverskaffer (hierna genoem IDV) registreer. Die IDV dien as sentrale en poskantoor ten opsigte van die gebruiker se Internetverkeer. 'n Gebruiker sal dus 'n IDV kies wat aan sy spesifieke behoeftes voldoen (byvoorbeeld 'n IDV naby die gebruiker ten einde telefoonkoste te bespaar, vinnige versendingsfasiliteite en goeie diens). Die IDV verskaf by registrasie aan die gebruiker 'n adres. Hierdie adres is gewoonlik 'n elektroniese posadres (hierna genoem e-posadres) wat dien as identifikasie by Internetkommunikasie. Indien die gebruiker egter ook deur middel van Internet sy onderneming wil bemark of bedryf, sal die gebruiker 'n spasie, die sogenaamde webruimte, benodig waarop die inligting kan verskyn. In hierdie geval word 'n webruimte-adres (hierna genoem webadres) ook aan die gebruiker toegeken. Die webadres word elektronies, met behulp van 'n Internetprotokoladres gekoppel aan 'n webruimte op 'n spesifieke rekenaarbediener (hierna genoem bediener). 'n Webruimte word gewoonlik ook by die Internetsoekagente (die sagteware waardeur toegang tot die Wêreldwye Web verkry word) geregistreer sodat die onderneming verseker kan wees dat sy webruimte maklik bereikbaar is.

2.2. Die e-pos- en webadres

Die adres wat deur die IDV aan die gebruiker toegeken word bestaan gewoonlik uit drie dele. Die eerste gedeelte verwys na die gebruiker self, die tweede gedeelte na die tipe entiteit (byvoorbeeld com. of co. vir kommersiële ondernemings en ac. vir akademië) en die derde gedeelte na die land waarin die gebruiker geregistreer is (byvoorbeeld za vir Suid-Afrika). In die Verenigde State word die derde gedeelte dikwels uitgelaat (Werksmans Attorneys, 1997: 8). Daar bestaan tans nie wetlike beheer oor die toekenning van die adresse nie. 'n Adres word toegeken mits dieselfde adres nie reeds op die Web geregistreer is nie. Die wetlike aspekte rondom die kopiereg wat aan 'n webadres gekoppel kan word vorm nie deel van hierdie werkstuk nie.



2.3 Die bediener

Die bediener huisves die webruimte van die onderneming wat in die Internet-omgewing wil bemark of besigheid wil bedryf. Die bediener waarop die webruimte geleë is kan, volgens die keuse van die gebruiker, deel vorm van die IDV se fasiliteite ('n ruimte word dus gehuur vanaf die IDV) of dit kan geleë wees op 'n onafhanklike bediener wat deur die gebruiker besit of gehuur word. In praktyk word 'n bediener naby die onderneming se hoofaamrekenaar gebruik sodat die aflaai van inligting na die hoofaam vinnig en goedkoop kan plaasvind. Indien die onderneming egter in 'n ander gebied of land 'n webruimte wil plaas sodat gebruikers in daardie omgewing vinniger en goedkoper (of in hul moedertaal) toegang kan verkry, kan 'n ruimte op 'n bediener in daardie land of omgewing geplaas word. Die registrasieproses, soos bo gelys, sal in daardie land of gebied gevolg word. Ten einde koste te bespaar maak ondernemings gewoonlik van 'n tipe spieëlbeeld in die ander land gebruik deur die inligting op een webruimte identies te laat oordra na die ander bediener. Die nuutste dataversendingstegnologieë maak dit egter vir ondernemings moontlik om, teen 'n koste, data en sagteware in lande van hul keuse te plaas.

2.4 Deelname

Die gebruiker verkry toegang tot die Internetomgewing deur, met behulp van die Internettoegangsgatware, met sy IDV in verbinding te tree. Dit behels gewoonlik 'n elektroniese telefoonoproep na die IDV. Die IDV verbind die gebruiker dan elektronies met hul hoofbedryfstelsel vanwaar die gebruiker weer elektronies met Internet in verbinding gebring word. 'n Gebruiker kan prakties van enige plek ter wêreld "inbel" na sy IDV.

In bogenoemde proses verteenwoordig die IDV self gewoonlik slegs modems en kanaliseringstoerusting terwyl hul hoofbedryfstelsel verantwoordelik is vir die bevestiging van die gebruiker se toegangskode en identiteit en vir die daarstelling van hoëspoed dataversendingstoerusting.

Sodra 'n gebruiker met Internet verbind is kan enige onderneming se webruimtes besoek word, dienste of goedere vir aankoop kan geselekteer

word, navrae kan met behulp van e-pos gerig word en betalings kan met behulp van die verskaffing van kredietkaartbesonderhede plaasvind. Indien die goedere elektronies oordraagbaar is, kan lewering ook oor die Internet plaasvind.

2.5 Koste verbonde

Gebruikers is gewoonlik slegs vir die volgende koste verantwoordelik:

- (i) Aanvanklike opstelkoste, naamlik registrasie, harde- en sagteware aankope.
- (ii) Maandelikse (of jaarlikse) fooie betaalbaar aan die IDV gebaseer op gebruik soos in individuele kontrakte ooreengekom. Hierdie koste kan ook 'n huurbetaling insluit indien die onderneming gebruik maak van ruimte op die IDV se bediener.
- (iii) Maandelikse telekommunikasiekoste (telefoon of gehuurde lyn koste). In die geval van telefoonlynne is dit slegs die koste van 'n plaaslike oproep (na die IDV) wat 'n gebruiker sal moet betaal.

Gebruikers kan gewoonlik kosteloos die webruimtes van ondernemings besoek. Indien bedrae betaalbaar is, sal kostebesonderhede by toegang tot die spesifieke webruimte verskyn. Dit is gewoonlik slegs wanneer 'n spesifieke diens of produk gekoop word wat betaling verlang word (Todes, 1998: 16).

In hierdie werkstuk val die klem op die koste wat ter sprake is wanneer 'n spesifieke diens of produk met behulp van die Internet gekoop word.

3. DIE IMPAK VAN INTERNET OP TRADISIONELE HANDEL

Die grootste potensiaal van Internet is die impak wat dit op tradisionele handel sal hê. Internethandel is 'n vorm van elektroniese handel. Elektroniese handel kan gedefinieer word as "die vermoë van twee of meer partye om besigheidstransaksies ten opsigte van goedere en dienste aan te gaan deur gebruik te maak van elektroniese toerusting en elektroniese tegnieke" (eie vertaling) (soos aangehaal uit US Treasury Discussion Paper deur De Wet, 1998: 6) Hierdie definisie is uitgebrei om ook die uitruil van besigheidsinligting,

die sluit van besigheidstransaksies, betaling, die lewering van goedere en dienste en ander bates tussen gebruikers en besighede en tussen besighede onderling deur middel van die gebruik van telekommunikasie (byvoorbeeld Internet), eerder as fisiese kontak, in te sluit (De Wet, 1998: 6).

Elektroniese handel het in die tradisionele handelsomgewing meestal tussen twee of meer besigheidspartye plaasgevind. Met die koms van Internet is dit vir enige gebruiker wat oor 'n rekenaar beskik, toegerus met die nodige Internetsagteware, moontlik om die elektroniese handelsomgewing te betree. Gebruikers en verskaffers word dus byeengebring sonder die hulp van tradisionele tussengangers soos groothandelaars en verspreiders.

Alhoewel Internethandel tans 'n klein gedeelte van die totale handelsaktiwiteite verteenwoordig, word daar algemeen voorspel dat dit met 'n faktor van tien by die jaar 2000 sal groei (OECD, 1997: http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/act/TURKUDOC.HTM#conf_dismountl). Een beraming is dat wêreldwye verkope oor die Internet in 1995 sowat \$436 miljoen (sowat R2,18 miljard) was en in 1998 sowat \$46 miljard (sowat R230 miljard) beloop het (Du Toit, 1998: 24). Daar word voorspel dat verkope oor die Internet in 2001 sowat \$220 biljoen (sowat R1,1 triljoen) sal bedra, wat nagenoeg een persent van die totale wêreld ekonomie op daardie stadium sal verteenwoordig (OECD, 1997:

http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/act/TURKUDOC.HTM#conf_dismantl)

Daar word verwag dat die aantal Internetgebruikers wêreldwyd vanaf 50,5 miljoen in 1997 tot 174,5 miljoen in die jaar 2001 sal groei. Dit blyk dat die Verenigde State van Amerika Internethandel sal domineer, maar dat hul markaandeel sal krimp ten gunste van Asië en Wes-Europa. Tans verteenwoordig Amerikaanse Internetgebruikers sowat 58% van alle Internetgebruikers en hul verkope verteenwoordig nagenoeg 80% van totale Internetverkope (OECD, 1997:

http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/act/TURKUDOC.HTM#conf_dismantl).

In Suid-Afrika was daar in 1997 reeds sowat 600 000 Internetgebruikers en dit blyk dat die getalle met 10 % per maand groei (Market Africa Mid-East, 1998: 2). Daar word voorspel dat die transaksiewaarde van Internethandel in Suid-Afrika sowat R30 biljoen in die jaar 2000 sal bedra (McLeod, 1998: 44).

Internethandel beïnvloed die wyse waarop ondernemings tradisioneel bedryf is en gee ook aanleiding tot die ontstaan van nuwe tipes ondernemings. Transaksies kan intyds gesluit word, tradisionele tussengangers word uitgesluit, sekere fisiese produkte kan elektronies gelever word en betaling kan elektronies plaasvind. 'n Nuwe bankstelsel, sogenaamde elektroniese geld, word ook vir die toekoms voorspel.

Ondernemings wat hul produkte en dienste elektronies kan lewer en ook ondernemings wat aktiwiteite uitvoer wat maklik in 'n elektroniese formaat versprei kan word, byvoorbeeld gesondheids-, bank-, opleidings- en sekere regeringsdienste, sal die meeste deur Internethandel geraak word.

Die grootste volume Internettransaksies vind tans tussen besigheidspartye self plaas. Transaksies tussen gebruikers en besighede word gedomineer deur die verkoop van dienste en ontasbare bates. Reis- en kaartjieverkoopdienste, sagtewareverkope, ontspannings- en finansiële dienste is voorbeelde hiervan.

Voorbeelde van ondernemings wat reeds deur die Internetomgewing beïnvloed is, is die volgende:

- (i) Katalogis verkooptipe ondernemings: produkte (byvoorbeeld wyn, blomme, musiek) word op die Internet geadverteer en bestel.
- (ii) Sagtewareverskaffers: rekenaarprogramme en ondersteuningsdienste word intyds gelever.
- (ii) Fotografiese dienste: foto's word digitaal op die rekenaar oorgedra.
- (iii) Intydse inligtingverskaffers: Lexis, Nexis, Dow Jones en ander elektroniese databasisse.
- (iv) Dienste-ondernemings: professionele en konsultasietipe dienste wat teen 'n fooi intyds gelever kan word.

- (v) Intydse Videokonferensies: koppeling van videokameras met rekenaars.
- (vi) Dobbelary: bedryf van intydse dobbelhuse.
- (vii) Aandele handelaars: aandele en ander finansiële instrumente word intyds verhandel.
- (viii) Bankdienste: elektroniese oorplasing van geld, gebruikmaking van buitelandse bankfasiliteite.

4. DIE IMPAK VAN INTERNET OP TRADISIONELE BELASTINGSTELSELS

Die impak van Internet op die tradisionele belastingstelsels kan in twee groepe verdeel word, naamlik:

- (i) Die feit dat tradisionele belastingstelsels gerig is op 'n fisiese handelsomgewing en herinterpretasie verg ten einde in 'n inligtinggebaseerde omgewing effektief te kan funksioneer.
- (ii) Die effek wat die aard van 'n Internettransaksie op belastinginvordering en -administrasie sal hê. Die aard van die Internettransaksie waarna hier verwys word is die feit dat inligting teen 'n hoë spoed beweeg, meestal in 'n gekodeerde vorm is en uitgevoer word in 'n omgewing waar die identiteit van die ander party nie altyd bekend is of bekend hoef te wees nie. Die vooruitsig van 'n totaal intydse bankstelsel sal 'n nog groter impak op belastinginvordering hê indien dit nie goed beheer word nie.

Hierdie werkstuk handel slegs met die eerste van bogenoemde punte. Die tweede punt blyk reeds internasionale aandag te geniet. Met die instelling van die nodige Internetprotokolstandaarde deur die privaatsektor blyk dit dat hierdie probleme aangespreek kan word (OECD, 1998: <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/news/ec/ottowa.htm>).

Wat die toepassing van tradisionele belastingstelsels in die Internet omgewing betref, kan die volgende inleidende opmerkings gemaak word. Binnelandse en internasionale belasting word normaalweg geskoei op beginsels wat

gebaseer is op fisiese teenwoordigheid. Die plek van verblyf, besigheidsplek of bron van inkomste dien dikwels as riglyn om die jurisdiksie van belasting te bepaal. Fisiese teenwoordigheid is nie 'n vereiste vir die uitvoer van aktiwiteite in 'n Internetomgewing nie. Die Internetomgewing verskaf gewoonlik nie die nodige inligting ter vasstelling van hierdie fisiese plek nie. Die feit dat transaksies in 'n ruimte van hul eie, die kuberruimte, plaasvind, maak dit moeilik om die presiese bron van inkomste of besigheidsplek vas te stel. So ook dui die Internetadres (e-posadres of webadres) nie noodwendig die plek van verblyf van die persoon, in terme van die toepaslike belastingwet, aan nie.

Die volgende voorbeeld illustreer die praktiese probleme rondom die interpretasie van die tradisionele belastingbeginsels:

"'n Australiese huisvrou vind haar droommeubels via die Internet in Kanada. Sy kommunikeer deur haar rekenaar met die verkoops personeel in Kanada en kan sommer haar instruksies oor die kleur van die oortreksel deurstuur na die meubelmaker se ontwerper wat toevallig met sy draagbare rekenaar op 'n Karibiese strand sit. Met as inspirasie die sonsondergang en met behulp van inligting wat hy van 'n hoofraamrekenaar in Amerika trek, verwerk hy haar versoeke. Die hoofraamrekenaar doen in der waarheid baie van die berekenings, soos oor materiaalbehoefte en veiligheid- en gehalte-standaarde. Die finale inligting word nou aan vakmanne in Europa deurgegee, wat die vervaardiging in fabriek in Asië gaan koördineer. Alle betalings vir die transaksie vind elektronies tussen die partye plaas" (Du Toit, 1998: 24).

Inkomste uit die verkoop van die meubels sowel as die inkomste vir die lewering van die diens op die Karibiese eiland is hier ter sprake. Ten einde die bron van die inkomste te bepaal en vas te stel in watter mate inkomste toeskryfbaar is aan die verskillende bedrywighede, ontstaan daar 'n aantal vrae. Vrae wat ontstaan ten opsigte van die verkoopstransaksie is of die webruimte in Australië as 'n sake teenwoordigheid in Australië beskou kan word en of die rekenaar wat as bediener in Kanada gebruik word om die inligting op die webruimte beskikbaar te stel as 'n fisiese sakeplek in Kanada beskou kan word. Wat die lewering van die diens op die eiland betref ontstaan

die vraag hóé en óf die Amerikaanse of Karibiese eiland belastinggaarders ooit van die transaksie bewus sal wees.

In hierdie werkstuk gaan daar bepaal word in watter mate Suid-Afrika se bronreëls, soos vervat in die Inkomstebelastingwet no. 58 van 1962 (hierna die Wet genoem) geïnterpreteer en toegepas kan word in 'n Internet-omgewing en of aanpassings van die huidige reëls deur Internet genoodsaak word. 'n Internasionale perspektief sal toegepas word in 'n soeke na 'n oplossing.

HOOFSTUK 3

DIE HUIDIGE BRONREËLS INGEVOLGE DIE SUID-AFRIKAANSE INKOMSTEBELASTINGWET TOEGEPAS OP 'N INTERNETOMGEWING

1	AGTERGROND	18
2	REGSPRAAK	20
2.1	Die bruto-inkomstedefinisie	20
2.1.1	Die interpretasie van bron	20
2.1.2	Die geagtebronreëls	22
3	TOETSE NEERGELÊ TER BEPALING VAN DIE BRON VAN INKOMSTE	24
3.1	Besigheidsinkomste	24
3.1.1	Verkoop van roerende goedere	25
3.2	Inkomste uit die lewering van dienste	28
3.3	Passiewe Inkomste	30
3.3.1	Tantièmes	30
3.4	Gevolgtrekking	32
4	TOEPASSING VAN REGSPRAAK IN 'N INTERNETOMGEWING	33
4.1	Normalebronreëls	33
4.1.1	Klassifisering van inkomste	34
4.1.2	Vasstelling van die plek van dominante oorsaak	40
4.2	Geagtebronreëls	44
4.2.1	Artikel 9(1)(a)	44
4.2.2	Artikel 9(1)(b) en 9(1)(bA)	46
4.2.3	Artikel 9(1)(d) en 9(1)(dbis)	46
5	GEVOLGTREKING	47

HOOFSTUK 3

DIE HUIDIGE BRONREËLS INGEVOLGE DIE SUID-AFRIKAANSE INKOMSTEBELASTINGWET TOEGEPAS OP 'N INTERNETOMGEWING

1. AGTERGROND

Daar is twee hoofbeginsels waarop belasting gegrond kan word. Die een is die bronbeginsel en die ander is die verblyfbeginsel.

Ingevolge die bronbeginsel word 'n belastingpligtige belas op alle inkomste wat binne 'n land ontstaan, ongeag die land van verblyf van die belastingpligtige, aangesien die hulpbronne van die land aanleiding gegee het tot die inkomste. Ingevolge die verblyfbeginsel word 'n belastingpligtige belas op sy wêreldwye inkomste in die land waarvan hy 'n inwoner is aangesien die belastingpligtige die gerief en beskerming van die land geniet (Katz, 1997:1).

Gewoonlik word 'n beginsel egter nie in sy suiwer vorm toegepas nie. Meeste lande volg 'n hibriede stelsel waarvolgens een beginsel gekies word terwyl elemente van die ander beginsel ook in die belastingstelsel ingevoeg word. Die tendens is dat ontwikkelde en netto kapitaal uitvoerlande die verblyfbeginsel toepas, maar dan ook nie-inwoners op inkomste binne die land verkry, belas. Onontwikkelende netto kapitaal invoerlande volg gewoonlik die bronbeginsel, maar belas ook hul inwoners op 'n wêreldwye grondslag ten opsigte van sekere inkomste (gewoonlik passiewe inkomste) (Katz, 1997: iii).

Suid-Afrika volg ook 'n hibriede stelsel, naamlik die bronbeginsel geïnkorporeer met elemente van die verblyfbeginsel ten opsigte van sekere inkomste. Die verblyfbeginsel word in Suid-Afrika slegs toegepas op inkomste waarop die bronbeginsel moeilik toegepas kan word weens die aard van die onderneming of die mobiliteit van die inkomste. Besigheidsinkomste uit die bedryf van skepe en vliegtuie (artikel 9(1)(c)) asook uit die verhuring van houters (artikel 9(1)(cB)) word op die verblyfbeginsel belas. So ook inkomste weens lewering van dienste op 'n skip of vliegtuig (artikel 9(1)(f)). Passiewe

inkomste, naamlik rente, huur, jaargelde en tantièmes, word ingevolge die bepalings van artikel 9C van die Wet op die verblyfbeginsel belas.

In hierdie hoofstuk gaan die toepaslikheid van die bronbeginsel, soos neergelê in die Wet, op die sogenaamde immobiele inkomste binne 'n Internetomgewing bespreek word. Die toepaslikheid van die verblyfbeginsel in 'n Internetomgewing, gaan nie in hierdie hoofstuk bespreek word nie. In Hoofstuk 6 sal daar met die verblyfbeginsel gehandel word. Die term passiewe inkomste gaan egter wel in hierdie hoofstuk verduidelik word.

Voordat die bestaande Suid-Afrikaanse bronreëls bespreek gaan word, word die volgende feitestellings gemaak ten einde die gebied van bespreking te omskryf en af te baken, naamlik:

- (i) Tans was daar nog geen Suid-Afrikaanse hofsaak wat gehandel het oor die vasstelling van bron binne die Internetomgewing nie.
- (ii) Die meeste ondernemings gebruik die Internet tans as hulpmiddel om hul besigheid te bedryf (naamlik as advertensiemedium of aanvullende verkoopsarm). Dit beteken dat die tradisionele belastingbeginsels bykans onveranderd toegepas kan word.
- (iii) Die wyse waarop sekere ondernemings in 'n Internetomgewing hul besigheid bedryf is egter anders as wat dit in die tradisionele handelsomgewing was. So ook het nuwe besighede ontstaan wat hul besigheid uitsluitlik binne die Internetomgewing kan bedryf (sien bespreking Hoofstuk 3). Die toepassing van tradisionele belastingbeginsels sal dus veral hier heroorweeg moet word.
- (iv) Die handelsaktiwiteite wat meestal in die Internetomgewing plaasvind is die verkoop van goedere en dienste. Die tipe goedere en dienste wat verhandel word is veral dié met 'n digitale inhoud. In die toepassing van die tradisionele belastingbeginsels op die Internetomgewing sal dus op hierdie inkomste klem gelê word.

2. REGSPRAAK

2.1 Die Bruto-inkomstedefinisie

Artikel 1 van die Wet lui soos volg:

"bruto inkomste", met betrekking tot 'n jaar of tydperk van aanslag en in die geval van enige persoon, die totale bedrag, hetsy in kontant of andersins, ontvang deur of toegeval aan of ten gunste van so 'n persoon gedurende bedoelde jaar van aanslag uit 'n bron in die Republiek of geag in die Republiek te wees, met uitsluiting van ontvangstes van 'n kapitale aard, maar ook, sonder afbreuk op enigerlei wyse aan die strekking van hierdie omskrywing, sodanige bedrae (hetsy van kapitale aard al dan nie) aldus ontvang of toegeval as wat hieronder beskryf word, te wete..... " (eie onderstreping).

2.1.1 Die interpretasie van bron

Geen omskrywing is in die Wet aan bron gegee nie. Dit is aan die houe oorgelaat om die term te interpreteer. Selfs die houe het hul weerhou van die definiëring van bron. Centlivres CJ in die saak *CIR v Epstein* (1954) het dit gestel dat die Wetgewer waarskynlik bewus was van die probleem om bron te definieer. Watermeyer CJ het in *CIR v Lever Brothers & Another* (1946) tot 'n soortgelyke gevolgtrekking gekom deur sy opmerking dat dit heel waarskynlik 'n onmoontlike taak is om 'n definisie te formuleer wat as 'n universele toets kan dien om te bepaal wanneer 'n bedrag vanuit 'n bron in die Republiek ontvang word. In die saak *Rhodesia Metals Ltd (in Liquidation) v CoT* (1938) is so ver gegaan as om te ontken dat bron 'n regsbegrip is met die aanhaling van Ingram, naamlik: *"bron is nie 'n regsbegrip nie, maar wel 'n begrip van wat 'n praktiese mens as die werklike bron van inkomste sal beskou. Die bepaling van die werklike bron is in werklikheid 'n praktiese kwessie van feite"* (vertaling ontleen uit Huxham & Haupt, 1998: 14).

Dit blyk dat daar selfs internasionaal nie 'n universele definisie of begrip van bron is nie (Katz, 1997: 14). Sekere lande volg 'n formele benadering by die vasstelling van bron, deur byvoorbeeld die plek waar die kontrak gesluit is as oorwegende faktor te neem. In die meeste lande word 'n kombinasie van

aktiwiteit en fisiese teenwoordigheid egter vereis vir die bepaling van bron (Katz, 1997: 14).

In die Suid-Afrikaanse hofsake wat gehandel het met bron is daar wel aanduiding gegee van die tipe toetse, faktore of omstandighede wat, afhange van die spesifieke feite van die saak, gebruik kan word om die bron van inkomste te bepaal.

Die vernaamste toets vir bron is geformuleer deur Watermeyer CJ in die hofsak *CIR v Lever Brothers and Unilever Ltd* (1946), naamlik:

"die bron van ontvangstes wat as inkomste ontvang word, is nie die plek van waar dit gekom het nie, maar die oorspronklike oorsaak hoekom dit as inkomste ontvang is en hierdie oorspronklike oorsaak is die werk wat die belastingpligtige doen om dit te verdien, die quid pro quo wat hy in ruil gee ten einde dit te ontvang. Die werk wat hy doen mag 'n besigheid wees wat hy bedryf, of onderneming wat hy aanpak, of 'n aktiwiteit wat hy aan deelneem en dit mag die gedaante aanneem van persoonlike inspanning, verstandelik of fisies, of dit mag die gedaante aanneem van die aanwending van kapitaal hetsy deur dit self te gebruik om inkomste voort te bring of deur dit aan iemand anders beskikbaar te stel" (vertaling ontleen uit Huxham & Haupt, 1998: 14).

Na aanleiding van die bogenoemde uitspraak is die algemene toets vir bron tweeledig, naamlik eerstens moet die oorspronklike oorsaak van die inkomste bepaal word waarna die plek van die oorspronklike oorsaak vasgestel moet word. Dit blyk dat die vasstelling van die plek van die oorspronklike oorsaak in die meeste hofsake die moeiliker van die twee toetse was (Meyerowitz, 1998: 7-3).

In die toepassing van die "*Lever Brothers*"-beginsel, het die hof in elke geval 'n dominante oorspronklike oorsaak bepaal. Indien die dominante oorspronklike oorsaak in Suid-Afrika geleë is, word die volle bedrag in Suid-Afrika belas. Geen toedeling op grond van bron word gemaak nie. In die sake *CIR v Tuck* (1988) en *CIR v Epstein* (1954) is die moontlikheid van toedeling

op grond van bron geïdentifiseer. In die saak *CIR v Lever Brothers & Another* (1946) het Watermeyer CJ in sy uitspraak daarop gewys dat inkomste meer as een bron kan hê, maar dat hy nie bewus is van enige sake wat toedeling op grond van bron toelaat nie.

In die Suid-Afrikaanse hofuitsprake wat gehandel het oor bron, is die sogenaamde "*Lever Brothers*" – beginsel op die spesifieke feite van elke saak toegepas. Dit het daartoe gelei dat sekere toetse op soortgelyke transaksies toegepas word. In die bespreking van die toepaslikheid, al dan nie, van die neergelegde toetse in 'n Internetomgewing gaan die transaksies ook in soortgelyke groepe verdeel word ten einde die proses te vergemaklik, naamlik besigheidsinkomste, inkomste uit die lewering van dienste en passiewe inkomste.

2.1.2 Die geagtebronreëls

Die geagtebronreëls word in Artikel 9 (1) van die Wet gelys. Slegs die volgende subparagrafe is by die interpretasie van bron in 'n Internetomgewing van belang, naamlik:

Artikel 9(1) "n Bedrag word geag uit 'n bron in die Republiek aan iemand toe te geval het indien dit deur so iemand ontvang is of aan of ten gunste van hom hom toegeval het uit hoofde van –

- (a) *'n kontrak deur hom in die Republiek aangegaan vir die verkoop van goed, hetsy die goed in of buite die Republiek gelewer is of moet word;*
- (b) *die gebruik of reg van gebruik in die Republiek, of verlening van toestemming vir die gebruik in die Republiek, van –*
 - (i) *'n patent, soos in die Wet op Patente, 1978 (Wet No. 57 van 1978), omskryf, of 'n model soos in die Wet op Modelle, 1967 (Wet No. 57 van 1967), omskryf, of 'n handelsmerk soos in die Wet op Handelsmerke, 1963 (Wet No. 62 van 1963), omskryf of 'n outeursreg soos in die Wet op Outeursreg, 1978 (Wet No. 98*

- van 1978), omskryf, of 'n ontwerp, patroon, plan, formule of proses of enige ander eiendom of reg van dergelike aard; of
- (ii) 'n rolprentfilm, of film of videoband of –plaat vir gebruik in verband met beeldradio, of 'n klankopname of advertensiestukke gebruik of bedoel om gebruik te word in verband met sodanige rolprentfilm, film of videoband of -plaat, ongeag waar daardie patent, model, handelsmerk, outeursreg, ontwerp, patroon, plan, formule, proses, eiendom, reg, rolprentfilm, film, videoband of -plaat, klankopname of advertensiestukke voortgebring of gemaak of daardie reg van gebruik of toestemming verleen is of betaling vir bedoelde gebruik, reg van gebruik of verlening van toestemming geskied het of moet geskied, en ongeag of sodanige betaling geskied het of moet geskied deur 'n persoon wat buite die Republiek woonagtig is: Met dien verstande dat die bepalinge van hierdie paragraaf nie van toepassing is nie met betrekking tot 'n bedrag wat op of na 1 Oktober 1987 ontvang is deur of toegeval het aan 'n persoon (behalwe 'n maatskappy) wat nie gewoonlik in die Republiek of buurstaat woonagtig is nie, of aan 'n buitelandse maatskappy (wat nie 'n maatskappy is wat in 'n buurstaat geregistreer, bestuur of beheer word nie), ten opsigte van die gebruik (anders as vir reklamedoeleindes in verband met 'n rolprentfilm of andersins as in verband met beeldradio) in 'n gedrukte publikasie van enige outeursreg soos vermeld;
- (bA) die mededeling van wetenskaplike, tegniese, industriële of kommersiële kennis of inligting vir gebruik in die Republiek, of die onderneming om sulke kennis of inligting mee te deel, of die verlening van hulp of die verlening van 'n diens in verband met die aanwending of benutting van daardie kennis of inligting, of die onderneming om daardie hulp te verleen of om daardie diens te lewer, ongeag waar daardie kennis of inligting verkry is of daardie kennis of inligting meegedeel is of meegedeel moet word of daardie hulp verleen is of verleen moet word of daardie diens gelewer is of gelewer moet word of

bedoelde onderneming gegee is, en ongeag of betaling vir daardie kennis, inligting, hulp, diens of onderneming geskied het of moet geskied deur 'n persoon wat in of buite die Republiek woonagtig is;

(d) 'n diens bewys of werk of arbeid verrig deur so iemand by die beoefening in die Republiek van 'n bedryf, hetsy betaling vir sodanige diens of werk of arbeid geskied of moet geskied deur 'n persoon wat in of buite die Republiek woonagtig is, en ongeag waar betaling vir sodanige diens of werk of arbeid geskied of moet geskied;

(d)bis 'n diens deur so iemand buite die Republiek bewys of werk of arbeid deur hom buite die Republiek verrig gedurende sy tydelike afwesigheid uit die Republiek, indien so iemand gewoonlik in die Republiek woonagtig is en sodanige diens bewys word of sodanige werk of arbeid verrig word vir of namens 'n werkgewer by wie sodanige persoon in die Republiek in diens is, hetsy betaling vir sodanige diens of werk of arbeid geskied of moet geskied deur 'n persoon wat in of buite die Republiek woonagtig is, en ongeag waar betaling vir sodanige diens of werk of arbeid geskied of moet geskied."

Die spesifieke toepassing van die geagte bronreëls sal binne die bespreking van die tipe inkomste verder toegelig word.

3. TOETSE NEERGELê TER BEPALING VAN DIE BRON VAN INKOMSTE

3.1 Besigheidsinkomste

Vir die doel van hierdie bespreking sluit besigheidsinkomste al daardie inkomste in wat uit die aktiewe bedryf van 'n besigheid, uitgesluit die lewering van dienste, verkry word. Verskillende aktiwiteite kan aanleiding gee tot besigheidsinkomste. Vir die doel van hierdie werkstuk blyk dit dat verkooptipe ondernemings spesifiek van toepassing is. Die hofbeslissings wat handel oor verkooptipe ondernemings kan tradisioneel in twee groepe verdeel word, naamlik die verkoop van roerende goedere en die verkoop van

onroerende eiendom. Binne die Internetomgewing blyk roerende goedere van toepassing te wees.

Goedere wat buite hierdie twee klasse val, byvoorbeeld ontasbare bates, word óf deur die hof aan die toets van roerende goedere onderwerp (soos in die geval van aandeletransaksies) óf daar word bepaal of die inkomste as tantièmes geklassifiseer kan word. Tantièmes sal onder passiewe inkomste hanteer word.

3.1.1 Verkoop van roerende goedere

Behalwe vir die normale bronreëls is Artikel 9 (1)(a) van die Wet spesifiek op roerende goedere van toepassing.

(a) Normale bronreëls

Ten opsigte van die verkoop van roerende goedere blyk dit uit die hofuitsprake dat daar onderskei word tussen eenvoudige vorme van koop- en verkoopaktiwiteite en aktiwiteite waar die kooptransaksie (of vervaardiging) 'n integrale deel van die besigheid vorm.

Indien die aankoopaktiwiteite 'n integrale deel van die besigheidsaktiwiteite vorm, blyk dit dat die hof as toets die plek waar die kapitaal aangewend is, gebruik. In die saak *Rhodesian Metals Ltd (in Liquidation) v CoT* (1938) het Lord Atkin die begrip verduidelik deur 'n retoriese vraag te vra, naamlik: "*Miskien kan dit in ander woorde gestel word as: beteken dit meer as die bedryf van 'n besigheid op 'n bepaalde plek?*" (eie vertaling). In die geval van 'n vervaardigingsonderneming blyk die plek van oorspronklike oorsaak te wees daar waar die vervaardiging plaasgevind het (Meyerowitz, 1998: 7-8). Ten opsigte van kommersiële koop- en verkoopaktiwiteite blyk daar egter twee moontlike scenario's te wees wat kan geld. Eerstens is daar die geval waar die koop en verkoop in die buiteland plaasvind en daar dan bepaal moet word of hierdie transaksie deel is of nie van die Suid-Afrikaanse besigheid. Tweedens is daar die geval waar die koop en verkoop in afsonderlike jurisdiksies plaasvind en die hof moet besluit welke van die oorsake dominant is.

Die eerste scenario is soortgelyk aan die *CIR v Black (1957)* saak. In hierdie saak het die belastingpligtige 'n aandeelhandelaarsfirma in Johannesburg en Londen bedryf. Transaksies is deur die Londense firma gesluit nadat opdragte vanaf die belastingpligte vanuit Johannesburg telefonies aan hulle deurgegee is. Die hof het beslis dat die dominante oorsaak van die inkomste die koop- en verkoopkontrakte gesluit in Londen was en dat die kapitaal in Londen, deur middel van 'n afsonderlike besigheid daar bedryf, aangewend is. Die feit dat die Londense kantoor sy eie bankrekening gehad het, het ook 'n rol gespeel. Onder die tweede scenario is die sake *CIR v Epstein (1954)* en *Overseas Trust Corporation Ltd v CIR (1926)* van toepassing. In die *Epstein* saak het Epstein, wat 'n besigheid in Suid-Afrika bedryf het, in vennootskap met 'n Argentynse party gegaan. Epstein moes kontrakte vir die aankoop van asbes met Suid-Afrikaanse verskaffers sluit ten einde te voldoen aan verkoopskontrakte wat vooraf in Argentinië gesluit is. Epstein se deel van die wins uit die transaksies is op grond van hul vennootskapwindsdeling as van Suid-Afrikaanse bron geag deur die hof. Die uitspraak was gegrond op die feit dat die dominante oorsaak van Epstein se inkomste sy sake-aktiwiteite in Suid-Afrika was. Die feit dat Epstein 'n besigheid in Suid-Afrika bedryf het en dat die genoemde transaksie binne sy besigheidsveld plaasgevind het, was deurslaggewend. In die *Overseas Trust* saak het 'n Suid-Afrikaanse maatskappy opdrag gegee vir die verkoop van aandele in Duitsland. Geen besigheid was in Duitsland bedryf nie. Die inkomste uit die verkoop van die aandele is uit Suid-Afrikaanse bron geag omdat die kapitaal, naamlik die aanvanklike koop van die aandele, aangewend was in Suid-Afrika. Die bepalende faktor in hierdie uitslag was dat die belastingpligtige 'n besigheid in Suid-Afrika bedryf het en dat die genoemde transaksie as deel van die besigheidsaktiwiteite beskou kon word.

In eenvoudige koop en verkoopaktiwiteite blyk dit dat die verkoopaktiwiteite oor die algemeen as dominant deur die hof beskou word (*Transvaal Associated Hide and Skin Merchants v CoT (1967)*). Dit is egter nie duidelik watter toetse deur die hof gebruik word om te bepaal waar die dominante oorspronklike oorsaak van die verkooptransaksie is nie. Of dit die plek van die

sluit van kontrakte, die plek waar die verkoper sy aktiwiteite uitvoer, die plek van betaling deur die koper of 'n kombinasie hiervan is, is moeilik afleibaar uit die hofuitsprake. Die rede kan heel waarskynlik gevind word in die feit daar 'n geagte bronreël, Artikel 9(1)(a), is wat inkomste uit kontrakte in Suid-Afrika aangegaan as uit 'n Suid-Afrikaanse bron ag (Meyerowitz, 1998: 7-21). In sy uitspraak in die saak *CIR v Lever Brothers and Another (1946)* het Watermeyer CJ die afleiding gemaak dat die plek van betaling deur die koper nie 'n oorweging behoort te wees nie, maar dat die sluiting van die verkoopkontrak in kombinasie met die sake-aktiwiteite van die verkoper in ag geneem behoort te word. Die plek van sluiting van die kontrak behoort nie op wetlike aspekte gegrond te word nie. Daar moet eerder na die aktiwiteite en dienste van die verkoper gekyk word – wat gewoonlik dui op die besigheidsplek van die verkoper (*CIR v Lever Brothers and Another (1946)*). Indien die plek van die sluit van die kontrak verskil van die besigheidsplek, moet die werklike dominante oorsaak bepaal word (*Transvaal Associated Hide and Skin Merchants v CoT, Botswana (1967)*).

(b) Geagtebronreëls

Ingevolge artikel 9(1)(a) van die Wet word die inkomste ontvang ten opsigte van kontrakte in Suid-Afrika aangegaan vir die verkoop van goedere, geag uit 'n Suid-Afrikaanse bron te wees. Hierdie bepaling is van toepassing op roerende goedere. Roerende goedere sluit nie aandele in nie (Meyerowitz, 1998: 7-22).

Die bepaling van wanneer en waar 'n kontrak aangegaan is, is 'n regsbegrip wat ingevolge Suid-Afrikaanse Kontraktereg vasgestel moet word. Ingevolge die Suid-Afrikaanse Kontraktereg kom 'n bindende kontrak tot stand sodra die aanbod deur een party deur die ander party aanvaar word. Die persoon wat die aanbod maak kan egter ander vereistes vir aanvaarding stel. Kontrakte kan mondeling of geskrewe wees. Ingevolge die beslissing in die saak *Kergeulen Sealing & Whaling Co Ltd v CIR (1939)* is die plek van kontraksluiting in die geval van 'n kontrak per pos daar waar die brief van aanvaarding gepos is, tensy die aanbieder ander vereistes gestel het. Kontrakte per teleks word soos dié per pos hanteer. Kontrakte wat telefonies

gesluit word, moet egter soos 'n mondelinge kontrak geïnterpreteer word (*Odendal v Norbert* (1973)). 'n Telefoniese kontrak word as gesluit beskou sodra die aanvaarding van die aanbod die aanbieder bereik. Die plek waar 'n telefoniese kontrak gesluit is, is dus daar waar die aanbieder die aanvaarding ontvang.

3.2 Inkomste uit die lewering van dienste

Behalwe vir die normalebronreëls is artikel 9(1)(d) en 9(1)(dbis) van die Wet spesifiek op dienste van toepassing.

(a) Normalebronreëls

Ingevolge die normalebronreëls blyk dit dat die oorspronklike oorsaak van inkomste uit die lewering van dienste die werk of diens is wat gedoen of gelewer is (*Millin v CIR* (1928); *CIR v Lever Brothers & Another* (1946)), ongeag waar die kontrak aangegaan is of die betaling gemaak is (*CoT (SR) v Shein* (1958)). Hierdie werk of diens kan fisies of verstandelik wees en kon self, of deur middel van iemand anders, gelewer wees (*CIR v Lever Brothers & Another* (1946); *CoT v Shein* (1958)).

Dit blyk dat daar ook toedeling op grond van bron in sekere omstandighede toegepas word. In die *Shein* saak is die korrektheid van toedeling op grond van bron nie bevraagteken nie, maar is daar bevind dat, indien 'n persoon aangestel is om werk binne 'n sekere land te verrig, maar ook toevallig sekere werk buite die land verrig, dit onprakties sal wees om 'n gedeelte van sy inkomste as uit 'n bron buite die land te beskou – veral as hy nie afsonderlik vir die werk betaal word nie. 'n Toedeling op grond van tyd spandeer is egter al dikwels in spesiale hof sake toegepas indien dit uit die feite van die saak blyk dat die werk buite die land nie toevallig was nie (*ITC 837* (1957)).

In die toepassing van die normalebronreëls op direkteursvergoeding blyk dit dat direkteure nie 'n werknemer is nie, maar vergoed word vir sy rol as direkteur. Die bron van direkteursvergoeding is dus waar die hoofkantoor van die maatskappy geleë is (*ITC 250* (1932)). Direkteursfooie moet egter

onderskei word van ander fooie vir dienste gelewer in 'n werknemershoedanigheid, byvoorbeeld daaglikse bestuursdienste en spesiale werk verrig.

(b) Geagtebronreëls

Ingevolge artikel 9(1)(d) van die Wet word alle inkomste ontvang uit die lewering van 'n diens of werk of arbeid verrig by die beoefening van 'n bedryf in die Republiek, as vanuit 'n bron in die Republiek beskou. Die plek waar die werk uitgevoer word is dus nie van belang nie. Daar moet 'n noue verband tussen die werk verrig buite die Republiek en die bedryf in Suid-Afrika wees. Die verband moet nouer wees as die blote feit dat die persoon 'n bedryf in Suid-Afrika beoefen en die werk buite die Republiek verrig van 'n soortgelyke aard is as dit binne die Republiek verrig (*ITC 749 (1953)*). Indien die aanstelling buite die Republiek verkry is weens die reputasie van die persoon in Suid-Afrika, mag die noue verband vereiste geslaag word. Die bepaling van artikel 9(1)(d) is egter nie deur die hof toegepas toe 'n agent, na aanleiding van 'n agentskapkontrak wat in Johannesburg aangegaan is en waarin bepaal is dat die agentskap 'n wêreldwye toepassing het, kommissie buite Suid-Afrika verdien het nie (*ITC 100 (1927)*).

Vir die toepassing van artikel 9(1)(d) sal die inkomste egter eerstens uit 'n diens afkomstig moet wees en tweedens moet dit verbind kan word met 'n bedryf beoefen in die Republiek. 'n Bedryf ingevolge artikel 1 van die Wet is wyd gedefinieer en sluit dienste, 'n professie, verhuring van goed en die gebruik of verlening van toestemming tot die gebruik van 'n patent of outeursreg in.

Artikel 9(1)(dbis) van die Wet ag alle inkomste deur 'n werknemer, wat gewoonlik in die Republiek woonagtig is, ontvang vanaf sy Suid-Afrikaanse werkgewer ten opsigte van diens, werk of arbeid verrig tydens sy tydelike afwesigheid uit die Republiek, as vanuit 'n bron in die Republiek te wees. Tydelike afwesigheid word nie in die Wet gedefinieer nie.

3.3 Passiewe Inkomste

Passiewe inkomste is 'n term wat internasionaal erken word. In die Vyfde Verslag van die Katz-kommissie is passiewe inkomste beskryf as inkomste wat nie aktiewe inkomste is nie. Rente en tantièmes is as voorbeelde genoem (Katz, 1997:11). In artikel 9C tot die Wet is sodanige inkomste "beleggingsinkomste" genoem wat 'n jaargeld, rente, huurinkomste of tantièmes of inkomste van 'n derglike aard insluit.

Ingevolge artikel 9C van die Wet word beleggingsinkomste op 'n wêreldwye (of dan wel verblyf) grondslag belas. Die interpretasie van artikel 9C vorm nie deel van hierdie werkstuk nie. Die verblyfbeginsel ingevolge artikel 9C van die Wet neergelê sal wel in Hoofstuk 6 aangespreek word, maar slegs tot die mate wat dit deur die Internetomgewing beïnvloed word.

Passiewe inkomste wat aan persone toeval wat nie aan die verblyfbeginsel ingevolge artikel 9C voldoen nie, sal in terme van die normalebronreëls belas word. Die feit dat sodanige inkomste meestal ingevolge spesifieke vrystellings in artikel 10 van die Wet of deur middel van die toepassing van dubbelbelastingooreenkomste nie in die Suid-Afrikaanse belastingwet val nie, maak die bespreking van die normale bronreëls ten opsigte van beleggingsinkomste in hierdie werkstuk oorbodig.

Tantièmes gaan wel hier bespreek word vanweë die geagtebronreëls wat spesifiek daarmee handel en die moontlike impak wat dit op die interpretasie van die klassifisering van inkomstes binne die Internetomgewing mag hê.

3.3.1 Tantièmes

(a) Normalebronreëls

Die normalebronreël ten opsigte van tantièmes blyk gevestig te wees in die saak *Millin v CIR* (1928). Millin het 'n boek in Suid-Afrika geskryf, maar het die publikasieregte van haar werk aan Britse uitgewers vir sewe jaar toegestaan. Die kontrak is in Engeland beding. Die hof het bevind dat die dominante bron van die tantièmes wat die skrywer ontvang het haar vernuf, verstand en

arbeid was. Die bron van inkomste was dus in Suid-Afrika, ongeag die feit dat die kontrakte in Engeland gesluit is. Daar word algemeen aanvaar dat die *Millin*-beginsel ook op patentregte en ander tipe uitvindings toegepas kan word. Die plek waar 'n patent geregistreer word speel dus nie 'n rol nie (De Koker, 1998: 5-21). Ander faktore sal egter geld indien die tantièmes toeval op grond van aangekoopte kopie- of patentregte. Die tantièmes val dan toe weens die eienaarskap van die onderliggende bate. Faktore wat deur die howe gebruik kan word om die dominante oorsaak te bepaal, kan die besigheid bedryf deur die houer van die kopiereg, die kapitaal aangewend by die koop van die kopiereg, die kontrak wat die gebruik van die kopiereg uiteensit of die gebruik van die reg self (*CoT v British United Shoe Machinery (SA) (Pty)Ltd* (1964)) wees.

(b) Geagtebronreëls

Die geagtebronreëls wat op tantièmes van toepassing is, is artikel 9(1)(b), 9(1)(bA) en 9C van die Wet. Die definisie van tantièmes in artikel 9C is 'n kombinasie van artikel 9(1)(b) en 9(1)(bA). Die definisie in artikel 9C verwys egter nie na die element van dienslewering wat in artikel 9(1)(bA) ingesluit is nie en blyk 'n wyer toepassing te hê omdat daar nie, soos in die geval van artikel 9(1)(b), na spesifieke wetgewing rakende intellektuele bates verwys word nie. Dit blyk dat die definisie in artikel 9C van die Wet ontleen is uit artikel 12 van die OECD-model.

Artikel 9(1)(b) ag alle inkomste ontvang weens die gebruik van intellektuele bates, soos gedefinieer in hierdie artikel, in die Republiek as uit 'n bron in die Republiek ontvang te wees. Die enigste uitsondering is ten opsigte van persone wat nie gewoonlik in die Republiek woonagtig is nie en buitelandse maatskappye waar gedrukte publikasies in Suid-Afrika gebruik word. Artikel 9(1)(bA) is soortgelyk aan die bepaling van artikel 9(1)(b) en is spesifiek van toepassing op kundigheidsbetalings ontvang ten opsigte van die gebruik van sodanige kennis in die Republiek. Betalings ten opsigte van die verlening van 'n diens in verband met die aanwending van sodanige kennis word ook ingesluit in artikel 9(1)(bA). Geen uitsondering ten opsigte van gedrukte materiaal is egter in artikel 9(1)(bA) vervat nie. Artikel 9(1)(b) handel slegs

met bedrae ontvang ten opsigte van die gebruik, dus nie die verkoop, van die intellektuele bate in die Republiek terwyl artikel 9(1)(bA) ook handel met die totale prysgee van sodanige kennis. Ten opsigte van die verkoop van intellektuele bates bedoel in artikel 9(1)(b) sal die normale bronreëls dus toegepas moet word. Van belang is die sinsnede "vir die gebruik in die Republiek" wat in albei hierdie artikels vereis word. Die bedoeling moet dus wees dat sodanige intellektuele eiendom of kennis in die Republiek gebruik word. Indien die bedoeling so gestel word is artikel 9(1)(b) en 9(1)(bA) van toepassing, ongeag waar die gebruik uiteindelik was. Die teenoorgestelde geld ook, naamlik dat indien dit nie aanvanklik gestel was dat die gebruik tot Suid-Afrika beperk word nie, maar dit is wel later die geval, word die bron ingevolge die normale bronreëls bepaal. Indien die gebruik wêreldwyd is, is genoemde artikels ook nie van toepassing nie (Meyerowitz, 1998: 7-12).

Artikel 10(1)(m) van die Wet stel die tantièmes ontvang deur die oorspronklike outeur (nie 'n maatskappy) vry van belasting indien die tantièmes ook in die buiteland belas is.

Artikel 35 van die Wet bepaal dat die belasting betaalbaar deur nie-inwoners op grond van die bepalings van artikel 9(1)(b) en 9(1)(bA) in die vorm van 'n terughoubelasting verreken sal word. Die berekening en toepassing hiervan gaan nie hier bespreek word nie.

3.4 Gevolgtrekking

Alhoewel die bronreëls ingevolge die Wet op grond van die feite van elke saak deur die howe hanteer word en die toetse nie altyd duidelik of konsekwent blyk te wees nie, het die skrywer gepoog om uit genoemde regspraak sekere riglyne neer te lê wat gebruik kan word vir die interpretasie van die bronreëls in 'n Internetomgewing.

(a) Roerende goedere

Uit bogenoemde regspraak blyk dit dat die howe die bestaan van 'n fisiese besigheidsplek in Suid-Afrika as oorwegende faktor gebruik in die vasstelling van die bron van inkomste uit verkoopsaktiwiteite. Inkomste uit transaksies in

die buiteland word geag deel te vorm van die Suid-Afrikaanse besigheid, tensy daar 'n bewys is van 'n afsonderlike fisiese besigheidsplek in die buiteland. Alle kontrakte gesluit in Suid-Afrika ten opsigte van die verkoop van roerende goedere, ongeag die fisiese besigheidsplek, word ingevolge artikel 9(1)(a) geag uit 'n Suid-Afrikaanse bron te wees.

(b) Lewering van dienste

Uit bogenoemde regspraak blyk dit dat die fisiese plek waar die diens gelewer word as die bron van inkomste uit die lewering van dienste beskou word. Indien die onderneming 'n bedryf in Suid-Afrika beoefen, waar die fisiese besigheidsplek 'n aanduiding hiervan sal wees, beoog die howe om ook dienste gelewer buite die Republiek as deel van die uitoefening van die Suid-Afrikaanse bedryf te belas ingevolge artikel 9(1)(d) van die Wet. Indien 'n werknemer se dienslewering buite die Republiek tydelik is, word sodanige diens ingevolge artikel 9(1)(dbis) van die Wet geag gelewer te wees daar waar die Suid-Afrikaanse werkgewer se fisiese besigheidsplek is.

(c) Tantièmes

Dit blyk dat die fisiese plek waar die intellektuele bate ontwikkel is die bron van inkomste is in die geval van selfontwikkelde intellektuele bates. In die geval van aangekoopte intellektuele bates is die dominante oorsaak gewoonlik daar waar die besigheidsplek is. Die inkomste ontvang uit die gebruik van intellektuele bates in Suid-Afrika word ingevolge artikel 9(1)(b) en 9(1)(bA) van die Wet geag uit 'n bron binne die Republiek ontvang te wees. Artikel 9C lei tot die belasbaarheid van tantièmes op 'n wêreldwye grondslag.

4. TOEPASSING VAN REGSPRAAK IN 'N INTERNETOMGEWING

4.1 Normalebronreëls

Uit die bostaande bespreking van die regspraak en neergelegde toetse blyk dit dat, alvorens 'n spesifieke toets toegepas kan word, die inkomste geklassifiseer moet kan word.

Die inkomste wat spesifiek in die Internetomgewing ontstaan, is inkomste uit die verkoop van produkte en dienste met 'n digitale inhoud wat meestal intyds

gelewer word. Die klassifisering van hierdie inkomste blyk moeilik te wees. In die tradisionele handelsomgewing is die inkomste uit die gebruik van ontasbare goedere, uitgesluit aandele, gewoonlik as tantièmes hanteer. Die vraag ontstaan dus of die inkomste ten opsigte van digitale produkte en dienste as tantièmes, die verkoop van roerende goedere of dienslewering geklassifiseer moet word.

Afhangende van die tipe inkomste sal die plek van die oorspronklik oorsaak van die inkomste vervolgens vasgestel moet word ingevolge die "*Lever Brothers*" tweestap toets. Internettransaksies vind plaas in 'n ruimte van hul eie, die kuberruimte, wat 'n impak op die tradisionele toetse sal hê.

Vervolgens gaan die klassifisering van die inkomste en die vasstelling van die plek van oorspronklike oorsaak afsonderlik bespreek word.

4.1.1 Klassifisering van inkomste

Op internasionale vlak het die Werksgroep van die OECD reeds die klassifisering van sagtewarebetalings ondersoek en gewysigde kommentaar ten opsigte van artikel 12 van die Model voorgestel. Die Fiskale Komitee van die OECD het aangedui dat die bepaling ten opsigte van sagtewarebetalings moontlik ook op ander digitale produkte toegepas kan word.

In die lig van die voorstelle van die OECD gaan die klassifisering van digitale produkte ook eers op sagteware, in die Suid-Afrikaanse konteks, toegepas word. Daarna sal oorweeg word in watter mate ander digitale produkte of dienste oor dieselfde kam geskeer kan word.

(a) *Sagteware-inkomste*

(i) Klassifikasie in die tradisionele handelsomgewing

Vervolgens gaan die inkomste uit die gebruik van sagteware (of te wel rekenaarprogramme) getoets word aan praktiese en wetlike maatstawwe om te bepaal of dit wel die gebruik van kopiereg (tantièmes ingevolge artikel 9(1)(b)), verteenwoordig. Daarna sal oorweeg word of inkomste uit die gebruik van sagteware as betalings ten opsigte van die mededeling van kennis

(tantièmes ingevolge artikel 9(1)(bA)) geklassifiseer kan word. Die feit dat sagteware intyds gelewer kan word en hoe en of dit die klassifisering van die inkomste beïnvloed sal afsonderlik mee gehandel word. Die gebruik waarna hier verwys word is bloot die bekom van die sagtewareproduk vir die private gebruik deur die koper of sy onderneming.

Rekenaarprogramme, word in die Wet op Outeursreg no. 98 van 1978, soos gewysig deur Wysigingswet no. 125 van 1992 (hierna genoem die Wet op Outeursreg), gedefinieer as:

"'n stel voorskrifte wat op enige wyse vasgelê of geberg word en wat, indien dit regsreeks of onregstreeks in 'n rekenaar gebruik word, die werking daarvan rig om 'n resultaat teweeg te bring".

In artikel 11B van die Wet op Outeursreg word spesifieke funksies gelys wat deur die eienaar van kopiereg in 'n rekenaarprogram verrig word, naamlik:

- (a) Om die rekenaarprogram op enige wyse of in enige vorm te reproduseer.
- (b) Om die rekenaarprogram te publiseer (indien nog nie gepubliseer).
- (c) Die op- of uitvoering van die rekenaarprogram in die openbaar.
- (d) Die uitsending van die rekenaarprogram.
- (e) Om die rekenaarprogram in 'n verspreidingsdiens te laat oorsend, tensy so 'n diens 'n wettige uitsending, met inbegrip van die rekenaarprogram is en deur die oorspronklike uitsender bedryf word.
- (f) Die vervaardiging van aanwendings van die rekenaarprogram.
- (g) Die verrigting, met betrekking tot die aanwending van die rekenaarprogram van enige handeling soos gelys in (a) tot (e).
- (h) Om 'n kopie van die program by wyse van handel, regstreeks of onregstreeks, te verhuur of uitstal om te verhuur by wyse van handel.

Slegs wanneer die eienaar van die kopiereg dus sekere van bogenoemde regte aan die gebruiker verleen, sal dit lei tot die gebruik van die kopiereg.

By die gebruik van sagteware is dit noodsaaklik om te onderskei tussen die sagtewareproduk en die onderliggende kopiereg (Horak, 1993: 06.03.10).

Horak verwys spesifiek na die siening van De Hossen wat die verkryging van 'n sagtewarepakket beskou as 'n transaksie waar die verkoper 'n tasbare produk, tesame met die reg om die produk te gebruik, aan die koper oordra. Hy vergelyk die transaksie met 'n boekhandelaar wat die fisiese boek, tesame met die reg om die boek te gebruik, verkoop. Ter ondersteuning van sy argument wys De Hossen daarop dat die gebruiker 'n produk verkry wat, soos ander tasbare produkte in die handel, tegnologiese eienskappe besit en dat die gebruiker nie die reg verkry om enige wesentliche kopieregte te gebruik nie (Horak, 1993: 06.03.10).

Weens die aard van sagteware behels die gebruik van die sagteware dikwels dat kopieë van die sagteware gemaak moet word. Die installing van die program op die sentrale verwerkingseenheid van die rekenaar kan tegnies as 'n reproduksie binne die bepalings van artikel 11B van die Wet op Outeursreg beskou word. Dit blyk egter nie die bedoeling van die Wetgewer te wees nie, aangesien dit al wyse is waarop die sagteware gebruik kan word. Indien dit wel die bedoeling van die Wetgewer was, sou die gebruik van sagteware tot die lys in artikel 11B gevoeg gewees het. So ook kan sogenaamde gebruik-lisensies (of "site licences"), waar die reg verkry word om 'n beperkte aantal kopieë vir gebruik deur persone binne een onderneming verkry word, ook beskou word as bloot 'n manier om die sagteware te gebruik. Volgens De Hossen kon die beperkte aantal programme fisies gelewer word en kan die reg tot kopiëring as bloot toevallig beskou word (Horak, 1993: 06.03.10).

Die bepalings van artikel 19B van die Wet op Outeursreg blyk bogenoemde argumente te ondersteun. Volgens artikel 19B word wettige gebruikers van rekenaarprogramme toegelaat om, tot die mate wat dit nodig is vir rugsteundoeleindes en slegs vir privaatgebruik, kopieë van rekenaarprogramme te maak. Dit blyk dus dat die Wetgewer onderskeid maak tussen die gebruiker van 'n rekenaarprogram en 'n persoon wat die reg besit om die program te kopieer (of te produseer) vir redes anders as private gebruik.

Daar mag geargumenteer word dat, ongeag die regte rondom kopiëring, die reg tot gebruik van die sagteware gekoppel is aan die eienaarskap van die

program self. Volgens Horak analiseer Copeling in *Copyright and the Act of 1978* die situasie goed deur te stel dat:

"the true and legal object of copyright is the skill and labour which an author expends upon the creation of an original work in the field of literature or art; it is not as is sometimes thought, the actual work itself, that is to say the physical product-the book, the painting, the photograph-which results from the application of such skill and labour. This is not to say that there is no copyright protection of the physical product, on the contrary, the physical product is the subject of copyright protection" (Horak, 1993: 06.03.10).

Die gebruik van die fisiese produk, wat die onderwerp van kopieregbeskerming is, verteenwoordig dus nie die gebruik van die kopiereg self nie. Eienaarskap van die produk van kopieregbeskerming (wat 'n boek, skildery of rekenaarprogram kan insluit) verleen nie outomatiese eienaarskap van die kopiereg self nie (Horak, 1993: 06.03.10).

Uit bogenoemde bespreking word die gevolgtrekking gemaak dat inkomste uit die gebruik van sagteware nie die gebruik van kopiereg, soos in artikel 9(1)(b) van die Wet bepaal, verteenwoordig nie. Vervolgens gaan bepaal word of sodanige inkomste as inkomste vir mededeling van kennis beskou kan word.

Artikel 9(1)(bA) handel met inkomste verkry uit die mededeling van kennis (en die dienste wat daarmee gepaard gaan). Dit handel nie met die produk van die kennis nie. Daar kan dus afgelei word dat die gebruik van die produk van die kennis, naamlik die sagteware in hierdie geval, nie binne die bepalings van artikel 9(1)(bA) val nie. Sekere lande, byvoorbeeld Japan en Kanada, klassifiseer egter die gebruik van 'n rekenaarprogram as die gebruik van tegniese kennis. Soos De Hossen tereg aangehaal word deur Horak as aan te dui dat die tegniese kennis in die sagtewareverband betrekking het op die programmeerder se vernuf. Die gebruiker van die program leer niks meer van die vernuf van die programmeerder as wat die pasiënt meer te wete kom oor die samestelling van die medikasie wat hy gebruik nie (Horak, 1993: 06.03.10). In gevalle waar die programmeerder egter dienste verrig met betrekking tot

die verduideliking van sy programmeringstegnieke mag daar sprake wees van tantièmes ingevolge artikel 9(1)(bA).

Die gevolgtrekking waartoe die skrywer uit bogenoemde bespreking kom, is dat sagteware bekom vir die private gebruik van die aankoper, binne die Internetomgewing of vir gebruik in sy onderneming, nie geklassifiseer kan word as tantièmes ingevolge artikel 9(1)(b) of 9(1)(bA) nie. Slegs indien ander regte deur die aankoper verkry word wat dui op die gebruik van kopiereg, soos gelys in artikel 11B van die Wet op Outeursreg, kan die inkomste as tantièmes geklassifiseer word.

Die vraag is nou: as die gebruik van sagteware nie 'n tantième is nie, wat is dit dan? Is dit inkomste uit die verkoop van 'n produk of die lewering van 'n diens? In die tradisionele handelsomgewing blyk die fisiese sagteware as 'n verkoop van 'n roerende bate hanteer te kan word. Indien daar 'n dienselement betrokke is, kan daar 'n toedeling gemaak word op grond van die terme van die kontrak (Meyerowitz, 1998: 7-13).

(ii) Intydse lewering van sagteware

Bogenoemde bespreking was van toepassing op rekenaarsagteware, sonder om spesifiek die intydse verskaffing daarvan te hanteer. Die feit dat die sagteware direk op die bediener van die aankoper afgelaai word, behoort nie 'n verskil aan die aard van die inkomste te maak nie. Dit is bloot 'n ander vorm van lewering. 'n Belastingstelsel behoort nie 'n meer effektiewe vorm van lewering anders te belas nie (Cigler, Burrit & Stinnett, 1996: 08.01.03). Daar bestaan nog nie Suid-Afrikaanse of internasionale regspraak hieroor nie. Die vraag kan dus ontstaan of digitale produkte, weens die aard daarvan, nie juis anders as hul fisiese ekwivalente hanteer moet word nie. Die feit dat 'n digitale produk se inhoud verander en gemanipuleer kan word deur die gebruiker in teenstelling met die fisiese ekwivalent waarvan die inhoud nie verander kan word deur die gebruiker nie, mag as ondersteuning van die argument dien. Ten einde belastingneutraliteit te bewerkstellig behoort verskillende maniere van lewering nie die inkomstebelastingreëls te verander nie. As argument kan die hantering van aandeletransaksies deur die Suid-

Afrikaanse howe as voorbeeld dien van goedere wat nie roerend is nie, maar wel aan dieselfde toetse as roerende goedere onderwerp word om die bron van inkomste te bepaal. Van belang is die feit dat die Fiskale Komitee van die OECD aanbeveel het dat die medium van lewering van sagteware nie die klassifikasie van die inkomste behoort te beïnvloed nie (sien bespreking Hoofstuk 6).

Die klassifisering van sagteware-inkomste blyk egter nie so eenvoudig in die Internetomgewing te wees nie. Sagteware word dikwels verskaf ingevolge kontrakte wat 'n dienselement insluit. 'n Voorbeeld hiervan is sogenaamde deelware (of "shareware") pakkette. Hierdie sagteware kan eers intyds deur die gebruiker uitgetoets word alvorens die gebruiker besluit om die sagteware te koop. By die aankoop van die deelware kan die gebruiker addisionele terme beding, byvoorbeeld telefoonbystand, programdokumentasie, nuwe weergawes van die program en nog meer. Die klassifisering van die inkomste sal dan op grond van die terme van die kontrak bepaal moet word.

(b) Ander digitale produkte

Behalwe vir sagteware is daar ook ander vorme van digitale produkte wat intyds gelewer kan word. Voorbeelde sluit die elektroniese aankoop van koerante of tydskrifte, die elektroniese oordrag van musiek en die elektroniese aankoop van boeke in. Daar sal in elke geval gekyk moet word na die bepaling van die kontrak ter verskaffing van die produk. Die kopiereg self moet van die produk van die kopiereg geskei word. Slegs indien daar werklike gebruik van die kopiereg self is, kan 'n tantième ontstaan. Die klassifisering van die inkomste as uit die verkoop van goedere verkry is egter nie altyd so duidelik nie. Die vraag ontstaan byvoorbeeld tot watter mate subskripsies tot 'n koerant in digitale vorm, waar daar op versoek van die inskrywer slegs inligting oor sekere onderwerpe (byvoorbeeld die aandelebeurs) verskaf word, as 'n diens of verkoop beskou moet word.

(c) Ander digitale dienste

Die kontrak ter verskaffing van 'n digitale diens moet aan die vereistes van artikel 9(1)(bA) van die Wet voldoen alvorens dit as tantièmes beskou kan

word. Dienste in die Internetomgewing word verskaf deur die ISP wat toegang tot en gebruik van die Internet bewerkstellig, die Soekagente wat advertensiespasië op hul webruimtes adverteer en ook ander ondernemings wat intydse dienste lewer of intydse toegang tot hul databasisse verskaf. Weer eens mag die terme van die ooreenkoms aandui dat dit in werklikheid 'n digitale produk is wat gelewer word, soos hierbo geïllustreer.

(d) *Gevolgtrekking*

Dit blyk dat die klassifisering van inkomste uit digitale produkte en dienste gewoonlik nie as tantièmes geklassifiseer behoort te word nie. Die onderskeid wat gemaak moet word tussen inkomste uit goedere of inkomste uit dienste blyk egter moeilik toepasbaar binne die Internetomgewing te wees. Vir verdere bespreking van die normale bronreëls sal daar slegs met laasgenoemde twee kategorieë inkomste gehandel word.

4.1.2 Vasstelling van die plek van dominante oorsaak

Op grond van die klassifikasie van inkomste sal daar ingevolge die neergelegde toetse bepaal moet word waar die dominante oorspronklike oorsaak van die inkomste geleë is. Die neergelegde toetse ten opsigte die bepaling van die bron van die inkomste uit die verkoop van roerende goedere en dienslewering gaan vervolgens op die Internetomgewing toegepas word.

(a) *Roerende goedere*

Uit die regspraak blyk dit dat die fisiese besigheidsplek deurslaggewend is ter bepaling van die dominante bron van die inkomste. Die dominante plek sal dan gewoonlik die plek van vervaardiging, daar waar aankoopsaktiwiteite plaasvind of daar waar verkoopsaktiwiteite plaasvind, wees. Die Internetomgewing sal die toepassing van die tradisionele regspraak veral weens twee redes beïnvloed.

Eerstens sal die wyse waarop besigheid bedryf anders daar uitsien weens die proses van disintermediasie. Tradisionele tussengangers soos verspreiders, agente en groothandelaars, sal nie meer benodig word nie (Karlin, 1996: 08.01.02). Tweedens vind die verkooptransaksies in 'n elektroniese ruimte,

die kuberruimte, plaas, wat die bepaling van die fisiese plek waar die aktiwiteite plaasvind beïnvloed.

Die tipe besighede in die toekoms sal heel moontlik bestaan uit vervaardigers wat self hul produkte (in fisiese of digitale vorm) verkoop sonder om van groothandelaars of ander tussenpersone gebruik te maak. Besighede wat intydse produkte verskaf sal ook tot die voorgrond tree en sal hoofsaaklik betrokke wees by die sluit van verkoopkontrakte met voornemende gebruikers. Hierdie besighede sal 'n groot gedeelte van hul besigheidsaktiwiteite, of selfs al hul besigheidsaktiwiteite, in die kuberruimte bedryf.

(i) Die dominante oorspronklike oorsaak

Ten opsigte van die eerste groep besighede is vervaardigingsaktiwiteite tradisioneel as dominant beskou en sou alle verkoopsinkomste, ongeag waar die kontrak gesluit is of lewering plaasgevind het, as toeskryfbaar aan die plek van vervaardiging wees. Indien die vervaardigingsaktiwiteite buite die Republiek plaasgevind het, sou die inkomste slegs uit Suid-Afrikaanse bron geag wees indien die verkoopskontrak in Suid-Afrika gesluit was. (Vir die bespreking van artikel 9 (1)(a) sien 4.2.1 hieronder.)

In 'n Internetomgewing kan die toepaslikheid van die algemene reël bevraagteken word. Indien die vervaardigingsaktiwiteite in Suid-Afrika plaasvind, sal dit dikwels moeilik wees om te bewys dat die dominante oorsaak slegs die vervaardigingsaktiwiteite is. Die vervaardiger se verkoopsaktiwiteite mag wel van so 'n aard wees dat dit as uitgebrei beskou word. (Die hoë koste verbonde aan die daarstel van die fasiliteite en ook die aktiwiteite verbonde aan die gereelde opdatering van webruimte, inligting, verwerking van koopkontrakte en moontlike intydse versending van digitale produkte mag as bydraende faktore dien). In hierdie omstandighede mag dit baie moeilik wees om 'n dominante oorsaak te bepaal. Die toedeling op grond van bron sal heroorweeg moet word. Selfs al word laasgenoemde beginsel in die Wet geïnkorporeer, sal die plek van die bron van inkomste uit die verkoopsaktiwiteite moeilik wees om te

bepaal aangesien dit plaasvind in 'n ruimte van hul eie, die sogenaamde kuberruimte.

Die bron van die besigheidsinkomste van ondernemings wat hoofsaaklik intyds besigheid bedryf sal ingevolge die tradisionele toetse gewoonlik die plek van kontraksluiting, wat herlei kan word na die besigheidsplek, wees. Die plek van kontraksluiting moet ingevolge regsbeginsels vasgestel word (sien punt 4.2.1 hieronder) terwyl die besigheidsplek in die kuberruimte is. Die moontlikheid om Suid-Afrika as die dominante bron van alle intydse verkope in die kuberruimte gegenerer te beskou, blyk nie te kan slaag nie - veral gesien in die lig van die feit dat 'n bediener mobiel is.

(ii) Die plek waar aktiwiteite uitgevoer word

Die plek waar verkoopsaktiwiteite in die kuberruimte uitgevoer word kan een, of 'n kombinasie, van die volgende wees-

- * die plek waar die hoofraamrekenaar geleë is
- * die plek waar die bediener, waarop die webruimte verskyn, geleë is
- * die plek waar die gebruiker die digitale produk op sy rekenaar ontvang.

Gesien in die lig daarvan dat Suid-Afrika hoofsaaklik tegnologie invoer, sal Internethandel veroorsaak dat die baie buitelandse ondernemings nie meer 'n fisiese besigheidsplek in Suid-Afrika hoef te hê nie (The Sunday Independent, 1997). Ten einde Suid-Afrikaanse gebruikers te trek mag die buitelandse maatskappy egter besluit om 'n webruimte op 'n Suid-Afrikaanse bediener te laai. Die tradisionele Suid-Afrikaanse bronreëls sal dus slegs die gewenste uitwerking hê indien die bediener wat die webruimte in Suid-Afrika huisves as besigheidsplek kan kwalifiseer. Die plek waar die hoofraamrekenaar geleë is sal gewoonlik in die buiteland wees en nie die gewenste uitwerking hê nie. Die plek waar die gebruiker die inligting aflaai blyk nie te voldoen aan die neergelegde toetse van die oorspronklike oorsaak nie.

Daar is vele praktiese probleme verbonde daaraan om die bediener as besigheidsplek te beskou. Dit sal beteken dat daar ten opsigte van alle aktiwiteite van die bediener 'n belastingopgawe in Suid-Afrika ingedien moet

word. Die vasstelling van inkomste en uitgawes toeskryfbaar aan die bediener sal ook oorweeg moet word. Hierdie aspekte sal in Hoofstuk 5 aangespreek word.

(b) *Lewering van dienste*

Uit die regspraak blyk dit dat die plek waar die diens gelewer word die dominante oorsaak is. In die tradisionele handelsomgewing was dienste hoofsaaklik deur individue verrig wat fisies teenwoordig moes wees om die taak uit te voer. Die feit dat Internet dit vir ondernemings en individue moontlik maak om intyds diens te lewer beïnvloed die interpretasie van die tradisionele regspraak.

Weens die mobiliteit wat Internet meebring sal heelwat werknemers nie meer fisies op kantoor hoef te wees in die uitvoering van hul pligte nie. Hul dienste sal dus prakties vanaf enige plek ter wêreld gelewer kan word. Die ligging van 'n individu se werkgewer in die Republiek het tradisioneel genoodsaak dat die individu gewoonlik in die Republiek woonagtig moes wees. Soos reeds bespreek sal ook buitelandse besighede nie noodwendig 'n fisiese besigheidsplek, anders as miskien 'n bediener, in Suid-Afrika benodig ten einde hier diens te lewer nie.

Die lewering van intydse produkte en dienste sal herinterpretasie van die begrip "lewer" vereis. Tradisioneel is 'n diens gelewer daar waar die ontvanger van die diens geleë is. Die vraag ontstaan of lewering van 'n intydse produk of diens plaasvind daar vanwaar die inligting na die webruimte versend is, daar waar die bediener waarop die webruimte gehuisves is geleë is, of daar waar die inligting op die bediener van die aankoper afgelaai word. In die Suid-Afrikaanse konteks sal dit slegs die laaste twee plekke wees wat in 'n intydse omgewing dieselfde effek as in die tradisionele handelsomgewing bewerkstellig. Die praktiese probleme rondom die hantering van 'n bediener as die bron van inkomste sal volledig in Hoofstuk 5 bespreek word. Die hantering van die rekenaar van die aankoper as bron van inkomste veronderstel dat die gebruiker geïdentifiseer kan word as in Suid-Afrika te wees by ontvangs van die diens en dat die belasting invorderbaar (heel

moontlik met behulp van 'n terughouelasting) sal wees. Hierdie aspekte sal in Hoofstuk 5 en 6 verder bespreek word.

Spesifieke toepassingsprobleme sal ook ontstaan by die toepassing van die normale bronreëls op direkteursvergoeding, naamlik die bepaling van die plek van bestuur, of te wel hoofkantoor, van 'n ten volle intydse onderneming. Sien bespreking Hoofstuk 6.

4.2 Geagtebronreëls

4.2.1 Artikel 9(1)(a)

Artikel 9(1)(a) van die Wet is afhanklik van die wetlike interpretasie van wanneer en waar 'n kontrak as bindend beskou kan word. Daar was nog geen hofsaak (nasionaal of internasionaal) wat handel met kontraksluiting in die Internetomgewing nie (Joffe, 1998: 2). Kontrakte in die Internetomgewing kan verbaal wees (byvoorbeeld gesluit tydens intydse videokonferensies of met behulp van "Iphone") of dit kan geskrewe wees.

Die geskrewe kontrakte is elektronies van aard en kan op een van vier maniere gesluit word, naamlik:

- (i) 'n direkte uitruiling van e-pos
- (ii) 'n e-pos reaksie via 'n webruimte
- (iii) die inkorporasie van kontrakvoorwaardes op 'n webruimte
- (iv) die uitruiling van e-pos via 'n gebruikersgroep ("Usenet"-groep).

Die meeste elektroniese kontrakte val tans in die eerste twee kategorieë (Lourens, 1998: 66).

In die Internetomgewing sal bepaal moet word of die elektroniese kontrakte aan die regsbeginsels van toepassing op kontrakte gesluit via die telefoon of via die pos, gemeet moet word. Klem sal geplaas moet word, nie op die tipe toerusting waardeur die kontrak voortgebring is nie, maar op die effek van die toerusting (Christie, 1996: 84). 'n Aanbieder wat aan die ander kontrakterende party 'n wyse van bevestiging voorstel wat hulle nie in 'n posisie soortgelyk

aan *inter praesentes* plaas nie, mag 'n situasie soortgelyk aan kontrakte via die pos gesluit, skeep (Christie, 1996: 85).

Die feit dat Internetkontrakte elektronies van aard is, skeep heelwat nuwe interpretasies van Kontraktereg. Die geldigheid van elektroniese handtekeninge, wat presies 'n aanbod behels en hoe "elektroniese agente" kontraksluiting beïnvloed, is van die aspekte wat aangespreek moet word.

'n Bindende kontrak vereis aanvaarding van die kontrakvoorwaardes deur albei partye. Tradisioneel het 'n handtekening aanvaarding van kontrakvoorwaardes aangedui. 'n Handtekening is enige merk gemaak met die doel om as handtekening te dien (Michalson, 1997). In die sluit van elektroniese kontrakte word daar 'n nuwe vorm van handtekening vereis. Dit kan in die vorm van 'n elektroniese handtekening, byvoorbeeld die PIN nommer deur banke gebruik of die ikoon op die rekenarskerm, of 'n digitale handtekening wees. Laasgenoemde handtekening behels koderingstegnieke vir die ontwikkeling sowel as die bevestiging van die handtekening. Goed geïmplementeerde digitale handtekeningstelsels kan waardevolle bydraes tot boodskapintegriteit lewer.

Die meeste hedendaagse webruimtes sluit 'n wye verskeidenheid interaktiewe tegnologieë in wat direk met die gebruiker se rekenaar kommunikeer. Dit word bewerkstellig deur rekenaarprogramme wat óf op die bediener waarop die webruimte waarmee gekommunikeer word geïnstaleer is, óf dit is 'n program wat via die netwerk afbeweeg om die nodige funksies deur middel van die gebruiker se soekagent te verrig (byvoorbeeld Java, ActiveX) (Michalson, 1997). Hierdie sogenaamde "elektroniese agente" is dan dikwels een van die partye betrokke by kontraksluiting.

Die vraag ontstaan dikwels of die aanbod van 'n onderneming se goedere vir verkoop op die Internet 'n aanbod of 'n uitnodiging behels. Dit is meestal die geval dat die Internetgebruiker die aanbod maak wat oop is vir aanvaarding deur die intydse maatskappy. Die aanvaarding van die aanbod deur die

maatskappy word dan dikwels deur die "elektroniese agent" van die maatskappy via e-pos aan die gebruiker gekommunikeer.

Dit blyk in regskringe asof die plek en tyd van sluit van elektroniese kontrakte bepaal word ingevolge die beginsel van kontrakte gesluit oor die telefoon. Die plek van die elektroniese kontrak is dus waar en wanneer die bevestiging tot die aanbieder se beskikking gestel word – en nie die plek vanwaar die e-pos bevestiging gestuur word nie (Michalson, 1997).

In praktyk het artikel 9(1)(a) van die Wet verreikende gevolge. Internet-transaksies word wêreldwyd geraak. Alle inkomste op wêreldwye Internet-verkooptransaksies ten opsigte van roerende goedere aangegaan met partye wat op 'n plek in Suid-Afrika die e-pos bevestiging van aanvaarding van die aanbod ontvang, word geag uit 'n Suid-Afrikaanse bron te wees. Net roerende goedere, dus nie digitale produkte nie, word egter geraak. Administratief sal dit moeilik wees om die genoemde uitwerking te hanteer. Die identifisering van die aanbieder sal ook 'n probleem wees. Die opinies gehuldig oor die plek van kontraksluiting is egter nog nie in 'n hof getoets nie. Die feit dat die aanbieder die plek van die kontraksluiting kan manipuleer, bevraagteken die toepaslikheid van artikel 9(1)(a) van die Wet as geagtebronreël.

4.2.2 Artikel 9(1)(b) en 9(1)(bA)

Soos reeds bespreek behoort die inkomste uit die verkoop van digitale produkte en dienste meestal as inkomste uit die verkoop van produkte en dienste, anders as tantièmes, geag te word. Die feit dat sekere inkomste ten opsigte van gedrukte materiaal egter uitgesluit word van die bepalings van artikel 9(1)(b) van die Wet blyk nie in 'n Internetomgewing sinvol te wees nie.

4.2.3 Artikel 9(1)(d) en 9(1)(dbis)

Weens die mobiliteit wat Internet ten opsigte van dienslewering meebring, blyk artikel 9(1)(d) en 9(1)(dbis) van die Wet nie sinvol toegepas te kan word in die Internetomgewing nie.

Artikel 9(1)(d) vereis 'n bedryf in die Republiek alvorens buitelandse inkomste daaraan toegeskryf kan word. Indien die onderneming 'n fisiese besigheidsplek in die Republiek besit, kan die bepalings van artikel 9(1)(d) toegepas word. Indien daar egter nie 'n fisiese besigheidsplek in die Republiek bestaan nie, sal daar oorweeg moet word in watter mate 'n bediener, waarop 'n webruimte gehuisves word, as 'n fisiese besigheidsplek kan kwalifiseer wat as 'n bedryf in die Republiek beskou kan word. Die bepalings van dubbelbelastingooreenkomste (sien Hoofstuk 5) sal egter dikwels sodanige inkomste as vanuit 'n bron buite die Republiek beskou.

Artikel 9(1)(dbis) veronderstel dat 'n werknemer gewoonlik woonagtig is daar waar sy werkgever se fisiese besigheidsplek is. Internet verskaf egter mobiliteit ten opsigte van dienste intyds gelewer.

5. GEVOLGTREKING

Dit blyk dat die huidige bronreëls ingevolge die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet neergelê, nie maklik binne die Internetomgewing geïnterpreteer kan word nie. Die volgende leemtes is in die neergelegde toetse gevind:

Normalebronreëls

- (i) Die bron van inkomste word op grond van die klassifikasie van die inkomste vasgestel. Leiding word verlang ten opsigte van die klassifikasie van inkomste met 'n digitale inhoud.
- (ii) Die dominante oorsaak van die inkomste word in elke geval vasgestel. Dit is moeilik en dikwels nie sinvol nie om die dominante oorsaak in 'n Internetomgewing toe te pas.
- (iii) Die vasstelling van 'n fisiese plek waar die inkomste ontstaan het is moeilik, aangesien transaksies in die kuberruimte plaasvind. Leiding word verlang ten opsigte van die beskrywing van 'n bediener, waarop 'n webruimte gehuisves word, as 'n fisiese besigheidsplek.

Geagtebronreëls

- (iv) Die regspraak onderliggend aan die toepassing van artikel 9(1)(a) van die Wet binne die Internetomgewing is nog nie deur die hof vasgelê nie. Die toepaslikheid van artikel 9(1)(a) as 'n effektiewe geagtebronreël word bevraagteken.
- (v) Die uitsluiting van sekere gedrukte materiaal uit die bepalinge van artikel 9(1)(b) van die Wet word bevraagteken. Die aanvaarding van die definisie van tantièmes ingevolge artikel 9C van die Wet in die plek van artikel 9(1)(b) en 9(1)(bA) blyk egter die bedoeling van die Wetgewer te wees en sal hierdie probleem oplos.
- (vi) Die bepalinge van artikel 9(1)(d) en 9(1)(dbis) van die Wet blyk nie sinvol toegepas te kan word weens die die mobiliteit wat Internet ten opsigte van dienslewering verskaf nie.

In 'n soeke na 'n oplossing gaan internasionale inisiatiewe oorweeg word en wel om twee redes. Eerstens is Internet van 'n internasionale aard. Internethandel veroorsaak dat inkomste oor landsgrense heen vloei. Die probleme binne die Suid-Afrikaanse konteks behoort dus universeel te wees. Gesien in die lig dat Internethandel nog nie so gevestig is in Suid-Afrika as wat dit in die ontwikkelde lande is nie, kan hul inisiatiewe as raamwerk dien. Tweedens moet die bepalinge van dubbelbelastingooreenkomste, gegrond op internasionale belastingbeginsels, in ag geneem word ten einde te bepaal of die reg van belasting werklik aan Suid-Afrika gaan toeval.

HOOFSTUK 4

'N INTERNASIONALE PERSPEKTIEF OP DIE IMPAK VAN INTERNET OP INKOMSTEBELASTING

1	AGTERGROND	50
2	BELASTINGBEGINSELS VAN TOEPASSING IN 'N INTERNETOMGEWING	52
3	DIE BELASTINGRAAMWERK BINNE 'N INTERNETOMGEWING	53
4	IMPLEMENTERING VAN DIE RAAMWERK	55
5	GEVOLGTREKKING	56

HOOFSTUK 4

'N INTERNASIONALE PERSPEKTIEF OP DIE IMPAK VAN INTERNET OP INKOMSTEBELASTING

1. AGTERGROND

Die impak van Internethandel op belasting word internasionaal van hoë prioriteit geag. Heelwat ontwikkelde lande, byvoorbeeld die Verenigde State, Australië, Kanada, Nieu-Seeland en Nederland, het reeds besprekingsdokumente oor die belastingaspekte van Internet uitgereik (Maguire & Mattson, 1998: 7). Van groter belang is egter die inisiatiewe van die Fiskale Komitee van die OECD.

Die OECD is 'n organisasie waaraan ontwikkelde lande behoort. Die doelwit van die OECD is om die vrye vloei van kapitaal, goedere en dienste en tegnologie te bevorder (OECD, 1998: <http://www.oecd.org/daf/fa/NON-MEM/nonmem.htm>). Die OECD het in nastrewing van hul doel reeds in 1963 'n belastingmodel, met kommentaar daartoe, geformuleer wat deur lidlande as basis kan dien by die sluit van dubbelbelastingooreenkomste. Die belastingmodel (hierna genoem die Model) en kommentaar daartoe is in 1977 hersien. Tans is daar meer as 225 belastingooreenkomste tussen OECD lidlande en meer as 1400 belastingooreenkomste wêreldwyd wat op die beginsels vervat in die OECD-model geskoei is (OECD: 1998: <http://www.oecd.org/daf/fa/TREATIES/treaty.htm>).

Nie-lidlande, soos Suid-Afrika, wat poog om deel te wees van internasionale handel baseer toenemend ook hul belastingooreenkomste op die OECD-model. Ten opsigte van belastingooreenkomste aangegaan tussen onontwikkelde en ontwikkelde lande is 'n belastingmodel, die sogenaamde UN-model, in 1980 deur die Verenigde Nasies opgestel waarin groter regte aan onontwikkelde lande toegestaan word. Die UN-model stem egter grotendeels met die OECD-model

ooreen. Dit blyk dat Suid-Afrika die bepalings van die OECD-model volg by die sluit van belastingooreenkomste (Passos, 1986: 75).

Die aanvanklike inisiatiewe van die Fiskale Komitee van die OECD was om met regerings- en besigheidsgroepe in gesprek te tree in verband met die impak van Internet op belasting. Twee internasionale kongresse is daarna deur die OECD aangebied. Die Turku Kongres genaamd: "Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce" het in November 1997 plaasgevind en die Ottawa Kongres genaamd: "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce" in Oktober 1998.

Tydens die Turku Kongres is die volgende doelwitte soos volg aangespreek:

- (i) Die definiëring van die vereistes om elektroniese handel tot sy volle potensiaal te ontwikkel, naamlik: Elektroniese handel moet deur die mark, gelei deur die besigheidsektor, gedryf word. Minimum regerings-inmenging, slegs waar nodig, is voorgestel.
- (ii) Die bespreking van benaderings om te volg ten einde aan gestelde vereistes te voldoen, naamlik: Areas is geïdentifiseer waar die regerings (byvoorbeeld belasting), besighede (byvoorbeeld elektroniese betaalstelsels) en die partye gekombineerd (byvoorbeeld regte op privaatheid) werksaam behoort te wees ten einde aan gestelde vereistes te voldoen.
- (iii) Die identifisering van organisasies wat oplossings sal kan ontwikkel en deurvoer, naamlik: Sekere organisasies is aangewys as die beste leiding te kan gee by die ontwikkeling van oplossings binne die Internet-omgewing.

Uit 'n belastingoogpunt is dit van belang dat daar by die Turku Kongres besluit is dat Internet 'n internasionale kwessie is wat internasionale koördinerende verg. Samewerking tussen regerings en die gemeenskap is voorgestel ten einde 'n stabiele en deursigtige Internetomgewing daar te stel. Daar is deur lidlande besluit dat die OECD die bes geplaaste internasionale organisasie was om die koördinasie en aanvoorwerk op die belastinggebied te doen. Opdrag is vervolgens aan die Fiskale Komitee van die OECD gegee om belastingbeginsels en 'n -raamwerk vir die Internetomgewing te ontwikkel (OECD, 1998: http://www.oecd.org/subject/electronic_commerce/documents/taxation.htm). Konsultasie met regeringspartye, die privaatsektor, belastingbetalers (veral in die besigheidsektor) en ook nie-liddende is as werkswyse voorgestel.

Tydens die Ottawa Kongres het die Fiskale Komitee van die OECD terugvoering oor hul opdrag gegee. Hul aanbevelings gaan vervolgens bespreek word.

2. BELASTINGBEGINSELS VAN TOEPASSING IN 'N INTERNET-OMGEWING

Die Fiskale Komitee van die OECD glo dat die belastingbeginsels wat in die tradisionele belastingomgewing toepaslik is ook in die Internetomgewing geld. Die volgende breë beginsels is deur die Fiskale Komitee aanbeveel (OECD, 1998: http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ottowa.htm#top_ottowa), naamlik:

(i) *Neutraliteit*

Die belastingstelsel behoort verskillende vorme van elektroniese handel op dieselfde wyse te hanteer en moet ook nie onderskeid tref tussen die hantering van tradisionele en elektroniese handel nie. Besigheidsbesluite behoort op grond van ekonomiese redes eerder as belasting gemotiveer te word. Belastingbetalers in soortgelyke situasies wat soortgelyke transaksies uitvoer behoort aan dieselfde vlakke van belasting blootgestel te word.

(ii) *Effektiwiteit*

Die nakomingskoste vir die belastingpligtige en invorderingskoste vir die belastingowerheid behoort so laag as moontlik gehou te word.

(iii) *Sekerheid en eenvoud*

Die belastingreëls behoort duidelik en verstaanbaar te wees sodat belastingpligtiges kan voorspel wat die belastinggevolge van 'n transaksie, insluitend die wete van waar, wanneer en hoe die belasting verreken moet word, sal wees.

(iv) *Doeltreffendheid en redelikheid*

Die belastingstelsel behoort te lei tot die korrekte bedrag van belasting op die korrekte tyd. Die potensiaal vir belastingontduiking en –vermyding behoort beperk te word deur die instelling van maatreëls wat gepas is in die lig van die spesifieke risiko's betrokke.

(iv) *Aanpasbaarheid*

Die belastingstelsel behoort aanpasbaar en dinamies te wees ten einde met die tempo van tegnologiese en kommersiële ontwikkelings tred te hou.

3. DIE BELASTINGRAAMWERK BINNE 'N INTERNETOMGEWING

Die Fiskale Komitee van die OECD het die elemente gelys wat binne 'n ideale Internetbelastingraamwerk geïnkorporeer behoort te word ten einde aan die bogenoemde beginsels te kan voldoen. In beginsel is daar besluit dat bestaande belastingreëls nog steeds toepaslik is in die huidige stadium van gevorderheid van die Internet. Die Komitee is egter nie gekant teen nuwe administratiewe of wetgewende maatreëls of aanpassings aan bestaande maatreëls nie – mits dit bydra tot die effektiewe toepassing van genoemde belastingbeginsels.

Die elemente binne 'n ideale belastingraamwerk is deur die Fiskale Komitee van die OECD in vyf areas hanteer, naamlik:

(a) *Dienste aan belastingpligtiges*

- (i) Belastingowerhede moet gebruik maak van die beskikbare tegnologie ten einde voortdurend beter dienste aan belastingpligtiges te kan lewer.

(b) *Belastingadministrasie, identifikasie en inligtingbehoefes*

- (i) Belastingowerhede moet verseker dat hulle toegang tot betroubare inligting kan verkry ten einde belastingpligtiges te kan identifiseer en hul administratiewe pligte te kan nakom.

(c) *Belastinginvordering en beheer*

- (ii) Lande moet verseker dat doeltreffende stelsels beskikbaar is om belastings te beheer en in te vorder.
- (iv) Internasionale meganismes moet ontwikkel word ten einde behulpsaam te wees in die invordering van belasting.

(d) *Indirekte belasting*

Die aanbevelings (v) tot (viii) oor indirekte belasting gaan nie hier hanteer word nie aangesien hierdie werkstuk slegs met direkte belasting, naamlik inkomstebelasting, handel.

(e) *Internasionale belastingooreenkomste, oordragprysbepaling en samewerking*

- (ix) Die Komitee glo dat die huidige konsepte wat onderliggend is aan internasionale belastingooreenkomste en oordragprysbepaling (soos vervat in die OECD-model en OECD Oordragprysbepalingriglyne) nog steeds toepaslik is in die Internetomgewing. Daar is egter duidelikheid nodig oor die spesifieke toepassing van die OECD Model ten opsigte van sekere aspekte van die Internet.

Die onderwerp van hierdie werkstuk verg slegs verdere interpretasie van 'n onderafdeling van die laaste element van die raamwerk, naamlik Internasionale belastingooreenkomste.

4. IMPLEMENTERING VAN DIE RAAMWERK

Die Fiskale Komitee van die OECD het bevind dat die belastingkonsepte vervat in die OECD-model wel op die Internetomgewing toegepas kan word. Die Komitee identifiseer egter drie aspekte in die OECD Model wat verdere ondersoek verlang, naamlik:

- (i) Die definisie van wanneer 'n "permanentesaak" bestaan en watter winste daaraan toegedeel moet word.
- (ii) Die klassifisering van inkomste, spesifiek ten opsigte van digitale inligting en die definisie van tantièmes.
- (iii) Die toepassing van spesifieke reëls ten opsigte van dienste.

Die implementeringsopsies deur die Komitee voorgestel is soos volg:

- (i) Die Komitee het ingestem om in die kommentaar tot die OECD-model duidelikheid te verskaf oor die toepassing van die huidige definisie van "permanentesaak" waar Internettransaksies gesluit word deur van webruimtes op 'n bediener binne 'n land gebruik te maak.
- (ii) Belastingowerhede het onderneem om die toepassing van huidige belastingreëls ten opsigte van besigheidsinkomste te monitor en aanbevelings in die verband te maak.
- (iii) Belastingowerhede is aangemoedig om te oorweeg of spesifieke toedelingsreëls benodig word ten opsigte van toedeling van winste aan 'n permanentesaak binne 'n Internetomgewing.

- (iv) Belastingowerhede moet die klassifisering van verskillende tipes Internet-betalings, soos gelys in die OECD-model, ondersoek ten einde aanbevelings in die verband te maak.

Geen besluite is egter nog deur die Fiskale Komitee ten opsigte van enige van bogenoemde implementeringsopsies geneem nie. Daar is aanbeveel dat erkenning van die fiskale onafhanklikheid van lande, die regverdige verdeling van die belastingbasis tussen lande en die voorkoming van dubbel of geen belasting altyd as doelwit by implementering gestel moet word (OECD, 1998: <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/news/ottowa.htm>).

Enige verdere ontwikkelings op die implementeringsgebied sal deur middel van konsultasie en gesprekvoering tussen belanghebbende partye moet plaasvind (OECD, 1998: http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_comm.htm).

5. GEVOLGTREKKING

Internasionaal is besluit dat die belastingbeginsels en –reëls in die tradisionele belastingstelsels nog steeds toepaslik is binne die Internetomgewing, gegewe die huidige stadium van ontwikkeling van die Internet. Wat die toepassing van die OECD-model betref is die nodigheid van die interpretasie van sekere aspekte van die Model aanbeveel. Geen veranderinge aan die Model is aanbeveel nie. 'n Internasionale proses van monitering is voorgestel ten einde veranderinge, indien nodig, aan die huidige Model te kan voorstel.

Dit word internasionaal aanvaar dat die interpretasie van die impak van Internethandel op die gevestigde belastingreëls (plaaslik sowel as internasionaal) nie in isolasie kan plaasvind nie. Lande sal gekoördineerd moet optree en alle belanghebbendes sal by enige besluitnemings betrek moet word. Suid-Afrika sal dus ook, as 'n rolspeler in die internasionale handel, by die internasionale gesprekvoering moet inskakel.

HOOFSTUK 5

INTEGRASIE VAN INTERNASIONALE BELASTINGSTERMINOLOGIEë BINNE DIE SUID-AFRIKAANSE BRONREëLS

1	AGTERGROND	58
2	AKTIEWE INKOMSTE	59
3	DIE PERMANENTESAAK- BEGINSEL	61
3.1	Regspraak	61
3.2	Toepassing van die regspraak in 'n Internetomgewing	64
3.2.1	Die bestaan van 'n vaste besigheidsplek	64
3.2.2	Uitsonderings op grond van voorbereidingswerk	65
3.2.3	Agentskapverhoudings	67
3.3	Gevolgtrekking	68
4	AANVAARDING VAN DIE PERMANENTESAAK-BEGINSEL	70

HOOFSTUK 5

INTEGRASIE VAN INTERNASIONALE BELASTINGSTERMINOLOGIEË BINNE DIE SUID-AFRIKAANSE BRONREËLS

1. AGTERGROND

Die impak van Internet op die toepassing van die huidige Suid-Afrikaanse bronreëls laat die vraag ontstaan of daar nie 'n beter alternatief bestaan vir die heffing van belasting in Suid-Afrika nie. Die Katz-kommissie het in hul Vyfde Verslag aanbevelings gemaak oor die toepaslikheid van bron as 'n belastinggronslag binne die konteks van die sogenaamde "Nuwe Suid-Afrika". Die feit dat Suid-Afrika sedert 1994 'n meer aktiewe rol in internasionale handel kan vervul en die gevolglike gedeeltelike verslapping in die Suid-Afrikaanse valutabeheermaatreëls was die beweegrede vir die ondersoek.

Die gevolgtrekking waartoe die Katz-kommissie gekom het was dat die brongronslag, geïnkorporeer met elemente van die verblyfgronslag ten opsigte van passiewe inkomste, behou moet word. Daar is egter aanbeveel dat die beginsels waarop die bron ten opsigte van aktiewe inkomste bepaal word, aangepas sal moet word om in lyn gebring te word met internasionaal-erkende terminologieë.

Na aanleiding van die aanbevelings van die Katz-kommissie is sekere wysigings aan die Wet aangebring. Die wetswysigings het egter slegs met die passiewe inkomste-aanbevelings gehandel en is hoofsaaklik in artikel 9C en 9D van die Wet vervat.

Die feit dat die Internet 'n impak op die interpretasie van die Wet mag hê, is wel in die Vyfde Verslag genoem, maar geen aanbevelings is in hierdie verband deur die Katz-kommissie gemaak nie. Die Kommissie het wel gestel dat Suid-Afrika nie leiding gaan neem in die herinterpretasie van, of aanpassing aan, die internasionale belastingkonsepte nie. Die Kommissie het aangedui dat oplossings moontlik met behulp van belastingooreenkomste rondom konsepte soos die permanentesaak-definisie en die toedelingsreëls

daaraan verbonde, of deur die vasstelling van vrystelling- of belastingkrediet-reëlings rondom passiewe inkomste, sal plaasvind. Die Kommisie het die huidige aanbevelings ten opsigte van die integrasie van internasionaal-erkende belastingterminologieë in die Wet as 'n stap in die regte rigting beskou.

In hierdie hoofstuk gaan die aanbeveling van die Katz-kommisie ten opsigte van aktiewe inkomste bespreek word om die toepaslikheid van die permanentesaak-beginsel binne 'n "Internatgedrewe Nuwe Suid-Afrika" te ondersoek.

2. AKTIEWE INKOMSTE

"Aktiewe inkomste" blyk te wees inkomste verkry uit besigheidsaktiwiteite ofte-wel besigheidsinkomste (Katz, 1997: 12, 15). Ten einde aktiewe inkomste in die Wet te definieer is voorgestel dat internasionale konsepte tesame met 'n mate van spesifisering oorweeg moet word (Katz, 1997: 11). 'n Lys van aktiwiteite wat as aktiewe inkomste beskou kan word, is in die Vyfde Verslag voorgehou as synde in te sluit:

- Landbou- en bosbou-inkomste.
- Inkomste uit koop- en verkoopaktiwiteite.
- Inkomste uit vervaardiging, verwerking, montering of installering van goedere of bates.
- Inkomste uit konstruksie-aktiwiteite.
- Inkomste uit die lewering van dienste.
- Inkomste uit mynbou en ontginning van natuurlike hulpbronne.
- Inkomste uit bank-, makelaars- of versekeringsaktiwiteite.
- Inkomste uit die effektiewe bestuur van skepe of vliegtuie.
- Inkomste uit kragopwekking (Katz, 1997: 12).

Die Katz-kommisie het aanbeveel dat daar nie 'n spesifieke stel reëls neergelê moet word ten einde die bron van aktiewe inkomste te bepaal nie, maar dat die bron van aktiewe inkomste bepaal moet word met inagneming van die permanentesaak-beginsel soos in die OECD-model vervat. Daar is

ook aanbeveel dat die OECD-model definisies uitgebrei moet word om sekere UN-model bepalinge in te sluit.

Die wetswysigings wat gevolg het op die aanbevelings vervat in die Vyfde Verslag van die Katz-kommissie het egter, in teenstelling met die aanbevelings, 'n definisie van passiewe inkomste in artikel 9C van die Wet ingesluit. Artikel 9C definieer permanentesaak soos vervat in die OECD-model. Elemente van die UN-model is dus nie geïnkorporeer nie.

Die permanentesaak-beginsel in die OECD-model word slegs gebruik om internasionale belastingbeginsels ten opsigte van besigheidsinkomste neer te lê. Besigheidsinkomste sluit nie ingevolge die OECD-model inkomste uit dienste, skepe en vliegtuie of onroerende eiendom in nie. Genoemde ander inkomste word ingevolge ander beginsels as permanentesaak in die OECD-model hanteer. Van belang in hierdie werkstuk is slegs die feit dat inkomste uit dienste nie in terme van die permanentesaak-beginsel in die OECD-model belas word nie.

Inkomste uit onafhanklike dienste word ingevolge artikel 14 van die OECD-model volgens 'n reël soortgelyk aan artikel 7, Besigheidsinkomste, belas. In plaas van die permanentesaak-beginsel word die term "vaste basis" gebruik. Uit die Kommentaar tot artikel 14 van die Model blyk dit dat die vaste basis gereedelik beskikbaar moet wees vir die doel, terwyl die permanentesaak-beginsel meer permanensie verteenwoordig. 'n Werkgroep van die Fiskale Komitee van die OECD is tans besig om die moontlikheid te ondersoek om inkomste uit onafhanklike dienste as besigheidsinkomste te klassifiseer (OECD, 1998 <http://www.oecd.org/daf/fa/TREATIES/treaty.htm>).

Die bron van inkomste uit afhanklike dienste (werknemers) word ingevolge artikel 15 van die OECD-model geag daar te wees waar die werk uitgevoer word. Inkomste uit sodanige dienste mag wel deur die land van verblyf belas word maar slegs indien die persoon, wat die diens buite sy land van verblyf uitgevoer het, vir minder as 183 dae van daardie jaar buite sy land van verblyf was en sodanige vergoeding nie betaal is deur 'n onderneming met 'n plek

van verblyf in die land van dienslewering of deur middel van 'n permanente-saak van die werkgewer binne die land van dienslewering nie. Die huidige normale Suid-Afrikaanse bronreëls tesame met artikel 9(1)(dbis) van die Wet blyk 'n soortgelyke reël as artikel 15 van die Model te bewerkstellig.

Die bron van direkteursfooie en fooie aan topbestuur word ingevolge artikel 16 van die OECD-model geag daar te wees waar die verblyf van die maatskappy waarop dit betrekking het, vasgestel is. Suid-Afrika se huidige bronreëls is soortgelyk hieraan (die plek van bestuur of hoofkantoor word egter toegepas). Topbestuur inkomste word egter soos dié van werknemers ingevolge die normale bronreëls in Suid-Afrika hanteer.

Dit blyk dat die Katz-kommisie slegs twee groepe inkomste identifiseer, naamlik óf aktief óf passief (Katz, 1997: 11). Of dit werklik die bedoeling van die Katz-kommisie was om inkomste op 'n ander wyse as die OECD-model te klassifiseer gaan nie in hierdie werkstuk gedebatteer word nie. Slegs daardie inkomste wat deur die Internetomgewing geraak word, naamlik besigheidsinkomste en inkomste uit dienste, gaan vervolgens aan die permanentesaak-beginsel getoets word.

3. DIE PERMANENTESAAK-BEGINSEL

3.1 Regspraak

Die term permanentesaak word in internasionale belastingooreenkomste gebruik om die belastingreg van 'n land ten opsigte van besigheidsinkomste vas te stel. Die beginsel is gewoonlik dat besigheidsinkomste, asook passiewe inkomste effektief verbonde aan die permanentesaak, deur die land waarin die permanentesaak geleë is belas mag word, maar slegs tot die mate wat dit aan die permanentesaak toeskryfbaar is. Artikel 5 van die OECD-model handel met die definisie van permanentesaak terwyl artikel 7 van die Model met besigheidsinkomste handel.

(a) Artikel 5

Paragraaf 1 van artikel 5 van die OECD-model definieer 'n permanentesaak as 'n "vaste besigheidsplek waardeur die besigheid van 'n onderneming ten

volle of gedeeltelik uitgevoer word" (eie vertaling). Voorbeelde van wat as permanentesaak beskou kan word, word in paragraaf 2 gelys. Paragraaf 4 dui aktiwiteite aan, gewoonlik voorbereidings- of hulpdienste, wat, indien hierdie aktiwiteite uitsluitlik op die besigheidsplek verrig word, nie aanleiding tot 'n permanentesaak sal gee nie. Paragraaf 5 en 6 handel oor omstandighede waaronder 'n agent 'n permanentesaak van die onderneming, namens wie hy optree, sal verteenwoordig. Slegs die aspekte van die permanentesaak-beginsel wat binne die Internetomgewing herinterpretasie verg, gaan vervolgens toegelig word.

(i) Die term "vaste besigheidsplek" blyk die volgende te beteken:

- * Die bestaan van 'n *plek van besigheid*, naamlik 'n ligging of fasiliteit vir die uitvoer van die besigheidsaktiwiteite, word vereis. Fasiliteite kan besit of gehuur word of tot die beskikking van die onderneming gestel word.
- * Die besigheidsplek moet *vas* wees. Die kommentaar tot artikel 5 van die Model verduidelik dat die permanentesaak op 'n spesifieke plek, met 'n sekere mate van permanensie, geleë moet wees. Die geografiese verbintenis met die land wat die belasting wil hef is dus nodig. Daar word egter nie geïmpliseer dat toerusting of masjinerie aan die grond waarop dit staan geheg moet wees nie. Die besigheidsplek moet vir deurlopende besigheidsaktiwiteite gebruik word en nie slegs sporadies of tydelik nie. Die deurlopendheid wat vereis word, is 'n feitevraag wat sal afhang van die tipe besigheid en bedoeling van die belastingpligtige. Slegs ten opsigte van konstruksiewerk word 'n minimum tydperk in die Model voorgestel.
- * Die besigheid van die onderneming moet *deur die vaste besigheidsplek uitgevoer* word. Die blote bestaan van 'n vaste besigheidsplek is dus nie voldoende nie. Daar word aktiwiteit vereis. Afhangende van die tipe onderneming, is daar omstandighede waar 'n permanentesaak bestaan sonder dat personeel op die besigheidsplek teenwoordig hoef te wees. In paragraaf 9 van die Kommentaar tot artikel 5 van die Model word die voorbeeld van outomatiese toerusting, byvoorbeeld dobbelmasjiene, genoem. Dit word gestel dat 'n permanentesaak nie sal bestaan indien

die personeel van die onderneming bloot die outomatiese masjiene opstel en die masjiene daarna verhuur word nie. Maar indien die onderneming sy besigheid deur die outomatiese masjiene vir sy eie gewin bedryf, in eie naam of deur middel van 'n afhanklike agent, mag die ligging van die masjiene wel tot 'n permanentesaak aanleiding gee. Ingevolge paragraaf 8 van die Kommentaar tot die Model verteenwoordig die blote verhuring van roerende bates of patente in 'n land nie noodwendig 'n permanentesaak in die land nie. 'n Vaste besigheidsplek of die feit dat personeel van die verhuurder in die land teenwoordig is om meer as blote voorbereiding- of hulpaktiwiteite uit te voer, is nodig.

- (ii) In die uitsonderings tot permanentesaak word in subparagraaf 4 (a) "die gebruik van fasiliteite uitsluitlik om goedere of handelsware, wat aan die onderneming self behoort, te stoor, te vertoon of af te lewer" (eie vertaling) as voorbeeld genoem van 'n aktiwiteit wat nie 'n permanentesaak verteenwoordig nie.
- (iii) In subparagraaf 5 en 6 van artikel 5 van die Model word daar bepaal dat 'n afhanklike agent van die onderneming beskou sal word as 'n permanentesaak van die onderneming te verteenwoordig terwyl 'n onafhanklike agent nie 'n permanentesaak van die onderneming sal verteenwoordig nie. 'n Vaste plek van besigheid word nie in terme van subparagraaf 5 en 6 vereis nie. 'n Afhanklike agent moet namens die onderneming optree, die reg hê om kontrakte namens die onderneming te sluit en gereeld sodanige pligte namens die onderneming uitvoer. 'n Onafhanklike agent moet as sodanig erken word en binne sy normale pligte as agent optree wanneer werk vir die onderneming verrig word.

(b) Artikel 7

Artikel 7 van die Model bepaal dat besigheidsinkomste, tot die mate wat dit aan die permanentesaak toegeskryf kan word, in die land waarin die permanentesaak geleë is, belas kan word. Daar word voorgestel dat die inkomste belasbaar bereken word asof die onderneming onafhanklik van sy hoofkantoor bedryf word. Spesifieke reëls oor die bepaling van bedrae wat ingesluit word, word nie gegee nie. Die land waarin die permanentesaak is bepaal die inkomste toeskryfbaar op grond van plaaslik wetgewing. Die UN-model se werking is in beginsel soos artikel 7 van die OECD-model behalwe vir die feit dat sekere winste ook belas mag word deur die land waarin die permanentesaak geleë is ten spyte daarvan dat dit nie ekonomies aan die permanentesaak toeskryfbaar is nie. Die tegniese aspekte rondom die toedeling van wins aan 'n permanentesaak vorm nie deel van hierdie werkstuk nie.

Die bepalinge van artikel 7 verseker dat besigheidsaktiwiteite nie deur 'n land belas mag word tensy en voordat daar 'n wesenlike ekonomiese verbintenis tussen die onderneming en daardie land ontstaan het nie. Die omgekeerde is natuurlik ook waar, naamlik dat indien daar bevind word dat die ekonomiese verbintenis met daardie land nie sterk genoeg is nie, belasting deur die land van verblyf gehê word (Vogel, 1991: 200).

3.2 Toepassing van die regspraak in 'n Internetomgewing

Die permanentesaak-beginsel is ontwikkel in 'n tyd toe die fisiese teenwoordigheid integraal was tot die bedryf van 'n besigheid en dit dus 'n sinvolle maatstaf was om 'n land se reg tot belasting vas te stel. Die koms van Internet, waar hierdie fisiese teenwoordigheid nie meer 'n rol speel nie, laat vrae ontstaan oor die interpretasie en toepaslikheid van die permanentesaak-beginsel.

3.2.1 Die bestaan van 'n vaste besigheidsplek

Die vraag ontstaan eerstens of daar aan die vereiste van 'n vaste besigheidsplek, soos in paragraaf 1 van artikel 5 van die OECD-model gespesifiseer, voldoen word indien die teenwoordigheid van die onderneming

in die land slegs bestaan uit 'n webruimte geleë op 'n bediener (wat besit of gehuur word deur die buitelandse onderneming), inaggenome die feit dat daar nie noodwendig enige personeel van die onderneming in die land teenwoordig is nie.

Ter bepaling of die webruimte self 'n fisiese plek met 'n mate van permanensie verteenwoordig, is dit nodig om die aard van 'n webruimte te ondersoek. 'n Webruimte bestaan uit binêre of digitale kodes wat op 'n magnetiese voorwerp, gewoonlik 'n disket, gestoor word. Die binêre kodes kan met behulp van 'n rekenaar met die nodige kommunikasiesagteware gelees word. Daar kan dus 'n fisiese teenwoordigheid vir die webruimte bepaal word, maar hierdie teenwoordigheid kan slegs geleë wees daar waar die binêre of digitale inligting gestoor word, naamlik op die bediener waar die webruimte geleë is (Muscovitch, 1996: 08.01.01). Daar mag egter geargumenteer word dat hierdie fisiese teenwoordigheid nie die nodige permanensie besit nie omdat die webruimte maklik van een bediener na 'n ander geskuif kan word (Levey, O'Donnel & Powers, 1997: 480).

Die feit dat daar nie personeel van die onderneming by die uitvoer van funksies deur die webruimte betrokke is nie, beteken nie dat daar nie 'n vaste besigheidsplek bestaan nie. Indien die onderneming sy besigheid deur die bediener bedryf, tensy die aktiwiteite as voorbereidingswerk beskou kan word of 'n onafhanklike agentskap verhouding vasgestel kan word, sal die bediener as 'n permanentesaak beskou kan word.

3.2.2 Uitsonderings op grond van voorbereidingswerk

Die vraag ontstaan of die aktiwiteite wat deur middel van die webruimte, geleë op 'n bediener, uitgevoer word as voorbereiding- of hulpaktiwiteite geklassifiseer kan word. Indien dit wel die geval is, sal daar vasgestel moet word of ander aktiwiteite deur die bediener uitgevoer, byvoorbeeld die verhuring van oorskot kapasiteit, nie tot 'n permanentesaak aanleiding sal gee nie.

Die uitsondering in subparagraaf 4(a) van die OECD-model sal slegs geld indien die aktiwiteite van die die webruimte beperk is tot die stoor, vertoon of

aflowering van inligting en hierdie aktiwiteite as bykomende- of hulp-aktiwiteite tot die normale besigheidsaktiwiteite beskou kan word. Die tipe aktiwiteite wat deur die webruimte uitgevoer word sal dus ondersoek moet word. 'n Onderneming wat slegs sy webruimte gebruik om inligting te stoor en digitale produkte of dienste te lewer, kan dus as 'n uitsondering op die permanentesaak kwalifiseer teenoor webruimtes wat ook verantwoordelik is vir die intydse verwerking en goedkeuring van bestellings. Die UN-model lys egter nie versending van goedere as 'n uitsondering tot permanentesaak nie. Die versending van intydse inligting sal dus lei tot 'n permanentesaak in lande waar die UN-model toegepas word. Daar sal egter gelet moet word of daar nie ander dienste deur die bediener gelewer word wat meer as blote voorbereidingswerk is nie.

Dit blyk uit bogenoemde feite dat die IDV se bediener ook as 'n permanentesaak kan kwalifiseer indien hulle intydse of databasis dienste lewer. Die vraag ontstaan egter of die fasiliteite, byvoorbeeld kables en skottels vir dataversending deur IDV daargestel, outomaties tot 'n permanentesaak sal lei. Fasiliteite verhuur aan ander IDV's behoort nie te lei tot 'n permanentesaak nie. Die kommentaar tot die OECD-model vereis dat iets meer nodig is. Indien die IDV egter self die fasiliteite vir die versending van data gebruik, sal dit wel lei tot 'n permanentesaak aangesien versending van data sy besigheid is. Die permanentesaak van die IDV is egter slegs met betrekking tot die inkomste toeskryfbaar aan sy besigheid, naamlik die verhuur van lyne en ander dienste self deur hom gelewer. Na aanleiding van die uitspraak in 'n onlangse saak in die Duitse hooggeregshof, die sogenaamde Pyplyn- uitspraak, blyk dit dat die blote fisiese teenwoordigheid van fasiliteit van die IDV in 'n gebied tot 'n permanentesaak mag lei. Die feite van die saak was dat 'n Hollandse maatskappy 'n oliepyplyn vanuit Holland bedryf het. Alle toerusting verantwoordelik vir die versending van die olie was in Holland geleë. 'n Gedeelte van die pyplyn het deur Duitsland geloop. Alle onderhoud aan die pyplyn in Duitsland is deur onafhanklike agente gedoen. Die Duitse hooggeregshof het die teenwoordigheid van die pyplyn in Duitsland as 'n permanentesaak geag. Dit blyk dat die hoofrede vir die uitspraak die feit was dat die vervoer van olie die hoofbesigheid van die Hollandse

maatskappy was. Buitelanders wat fasiliteite in Duitsland verskaf sal dus hul aktiwiteite goed moet beplan (Hey, 1997: 08.01.06).

3.2.3 Agentskapverhoudings

Die vraag ontstaan ook in watter mate die verhouding tussen die bediener en die IDV kan lei tot die klassifisering van laasgenoemde party as 'n afhanklike of onafhanklike agent ingevolge subparagraaf 5 en 6 van artikel 5 van die OECD-model.

Indien die aktiwiteite, bo en behalwe voorbereidingswerk, deur die bediener uitgevoer beskou kan word as uitgevoer deur 'n onafhanklike agent van die onderneming, sal die bediener waarop die webruimte geleë is nie 'n permanentesaak vir die onderneming ingevolge subparagraaf 5 verteenwoordig nie. Indien die IDV wat die versending van die data van die onderneming hanteer egter as 'n afhanklike agent beskou word kan die teenwoordigheid van die IDV in 'n gebied beskou word as 'n permanentesaak van die onderneming.

Eerstens gaan die kwessie rondom agentskap in die Internetomgewing in die algemeen bespreek word. Dit mag voorkom asof daar 'n agentskapsverhouding bestaan binne 'n Internetomgewing. Wanneer 'n webruimte byvoorbeeld bestellings aanvaar (nadat die terme van die kontrak intyds ooreengekom is met behulp van outomatiese, voorafgeprogrammeerde sagteware) en die goedere of dienste daarna outomaties versend word, mag daar 'n analogie met 'n agentskapsverhouding getref word. Hierdie agentskapsverhouding behoort nie dié van 'n afhanklike agent te wees nie. Slegs indien die onderneming wat die webruimte bedryf oor die versendingstoerusting van die IDV beheer het, kan daar van 'n afhanklike agentskap gepraat word. Dit is 'n algemene beginsel in die werking van Internet dat gebruikers staatmaak op die sagteware wat data versend en dat hierdie sagteware besluit watter roetes gevolg moet word, afhangende van die verkeer op die versendingslyne (Lampe, 1998: 71). Die program verantwoordelik vir die uitvoer van die intydse aktiwiteite word meestal deur die eienaar van die webruimte self geïnstalleer. Die IDV gaan dus nie

kontrakte namens die onderneming aan nie. Daar word slegs van die infrastruktuur van die IDV gebruik gemaak. 'n Afhanklike agentskapsverhouding bestaan dus nie normaalweg nie. Die verhouding tussen die IDV en die onderneming wat die webruimte bedryf kan meer in die lig van 'n onafhanklike agentskap gesien word. Maar dit wat die IDV aan die onderneming verskaf is die fasiliteite self, waarvoor 'n fooi deur die IDV gehef word. Die toewysing van die besigheids-aktiwiteite, wat deur die onderneming self bedryf word, aan die IDV is dus nie toepaslik nie (Levey, et al., 1997: 480).

3.3 Gevolgtrekking

Uit bogenoemde bespreking blyk dit dat die bediener waarop die webruimte geleë is wel as 'n permanentesaak vir die onderneming wat besigheidsaktiwiteite daardeur uitvoer kan kwalifiseer. Die teenwoordigheid van die IDV wat tot 'n permanentesaak sal lei is hul fasiliteite self, indien hulle data daardeur versend, en ook bedieners waarop hulle databassise, wat gebruik word vir intydse dienslewering, geleë is. In terme van artikel 7 van die Model kan besigheidsinkomste dus, tot die mate wat dit aan die permanentesaak toegeskryf kan word, deur die land waar die tersaaklike bediener of IDV fasiliteite geleë is, belas word.

Indien die teenwoordigheid van 'n webruimte op 'n bediener as 'n permanentesaak beskou word, sal dit beteken dat sodanige webruimtes vir belasting moet registreer. Stelsels sal dus in plek gesit moet word ten einde die belasting betaalbaar in te vorder en te beheer. Die bepaling van die inkomste wat toegeskryf kan word aan die permanentesaak sal egter die meeste probleme verskaf. Maniere sal gevind moet word om die inkomste te bepaal wat toegeskryf moet word aan die aktiwiteite deur die webruimte uitgevoer.

Die hedendaagse tegnologieë sal egter ingespan kan word om die meeste van die praktiese probleme rondom die klassifisering van 'n webruimte op 'n bediener as 'n permanentesaak, op te los. Wat die invordering en beheer betref, sal die wetlike registrasie van 'n webruimte vir belastingdoeleindes en

die betrekking van die IDV's en Internetsoekagente by belasting-protokolregulasies, die meeste probleme aanspreek (Maguire & Mattson, 1998: 11).

Die vasstelling van die inkomste toeskryfbaar aan die aktiwiteite van die webruimte kan deur die IDV gemonitor word. IDV's monitor reeds aktiwiteite van webruimte ten einde hul tariewe vas te stel. Daar word byvoorbeeld onderskei tussen binnelandse en buitelandse Internetverkeer. Die verdeling van inkomste en uitgawes aan die bediener sal in terme van artikel 7 van die Model geïnterpreteer moet word.

Die bedoeling van artikel 7 is om, op grond van die ekonomiese verband tussen die inkomste en die land waar dit ontstaan, 'n belastingreg vas te stel. Slegs daardie inkomste wat binne die land waarin die bediener geleë is ontstaan het, behoort dus in terme van artikel 7 toegedeel te kan word.

Daar bestaan egter kritiek dat gedetailleerde monitering van Internet-aktiwiteite die gebruik van Internet as 'n handelsmedium sal strem. Die neutraliteit van so 'n stelsel mag ook bevraagteken word gesien in die lig daarvan dat telefoonoperateurs byvoorbeeld nie verslag hoef te doen van kontrakte gesluit oor hul lyne nie. Die vraag ontstaan ook wie die koste van die tegnologieë betrokke by die invordering en beheer van bedieneraktiwiteite moet dra.

In die lig van die nuutste dataversendingstegnologieë blyk dit dat bedieners mobiel is in die sin dat ondernemings hul Internetaktiwiteite so kan struktureer dat data en sagteware op bedieners in lande van hul keuse geplaas kan word. Dit blyk ook dat meeste lande, uitgesluit Australië, Duitsland en Oostenryk, die mening huldig dat die plek van die bediener, weens sy mobiliteit, nie op sigself as permanentesaak beskou kan word nie (Maguire & Mattson, 1998: 11). Selfs die Fiskale Komitee van die OECD het die opmerking gemaak dat, weens die mobiliteit van die bediener, die vraag of 'n bediener 'n permanentesaak kan verteenwoordig heel moontlik nie van soveel

belang in die toekoms sal wees nie (OECD, 1998: http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ottowa.htm#top_ottowa).

Daar moet egter in gedagte gehou word dat die motiverings van ontwikkelde lande en onontwikkelde lande dikwels deur 'n vrees gedryf word dat hulle belastingbasis mag verklein (Dunahoo & Carlisle, 1997: 08.01.07).

Indien die bediener waarop die webruimte gelaai is egter nie as 'n permanentesaak kwalifiseer nie sal daar bepaal moet word of daar 'n ander plek is wat 'n permanentesaak verteenwoordig in die geval van ten volle intydse ondernemings. Indien nie, sal alle inkomste van hierdie ondernemings op grond van verblyf belas word. Die ander plek waar vermag kan word 'n permanentesaak in die geval van intydse ondernemings geleë kan wees is die plek waar fisiese produksie plaasvind. Met die plek van fisiese produksie word bedoel daar waar die onderneming sy fasiliteite, waardeur die werknemers hul aktiwiteite uitvoer, onderhou.

4 AANVAARDING VAN DIE PERMANENTESAAK-BEGINSEL

Aanvaarding van die permanentesaak-beginsel ten opsigte van aktiewe inkomste sal die volgende voordele vir die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingstelsel inhou:

1. Die daarstelling van 'n belastingstelsel wat groter sekerheid aan belastingpligtiges verskaf. Die huidige bronreëls verg interpretasie en lei dikwels tot inkonsekwente en onvoorspelbare belastinguitkomst. Die permanentesaak-beginsel is 'n internasionaalaanvaarde begrip.
2. Administratief sal die aanvaarding van die permanentesaak-beginsel nie lei tot 'n styging in die las van die belastinggaarder nie. 'n Kombinasie van aktiwiteit en minimum teenwoordigheid blyk wel teenwoordig te wees in die toetse tradisioneel toegepas ten opsigte van die vasstelling van die bron van inkomste uit die verkoop van goedere. Wat die lewering van dienste betref is die permanensie van

teenwoordigheid nie tradisioneel in ag geneem nie. Die Suid-Afrikaanse bronreëls blyk egter 'n vereiste van 'n mate van permanensie ten opsigte van dienslewering maklik te kan akkommodeer.

3. Die aanvaarding van die permanentesaak-beginsel sal Suid-Afrika in 'n gunstige posisie plaas om insette op internasionale vlak te kan lewer ten opsigte van voorgestelde veranderings aan die konsepte onderliggend aan die OECD-model. Die feit dat 'n bediener as permanentesaak kan kwalifiseer ingevolge die bepalings van artikel 5 van die OECD-model is veral van belang in die Suid-Afrikaanse konteks.

Die aanvaarding van die permanentesaak-beginsel, soos gedefinieer in artikel 5 van die OECD-model, sal lei tot die volgende aanpassings tot die tradisionele bronreëls ingevolge die Wet neergelê:

1. Die bepaling van die dominante oorsaak sal verval. Die permanentesaak-beginsel berus op die beginsel dat inkomstes, ingevolge artikel 7 van die Model, toedeelbaar is aan een of meer permanentesake.
2. Artikel 9(1)(a) van die Wet sal verval aangesien dit bloot 'n formalistiese toets is wat geen permanensie in teenwoordigheid vereis nie.
3. Artikel 9(1)(d) en 9(1)(dbis) van die Wet sal verval aangesien dit berus op die toewysing van inkomste aan 'n permanentesaak sonder dat die aktiwiteit wat aanleiding gee tot die inkomste by die permanentesaak plaasgevind het.

Die Katz-kommissie beveel egter aan dat sekere bepalings van die UN-model inaggeneem moet word by die toepassing van die permanentesaak-beginsel op aktiewe inkomste. Veral van belang is die feit dat die UN-model by die

toewysing van inkomste aan die permanentesaak 'n wyer toewysingsgrondslag gebruik. Sekere inkomstes wat nie ekonomies toeskryfbaar is aan die permanentesaak nie, maar wel van 'n soortgelyke aard is as die aktiwiteite deur die permanentesaak uitgevoer, kan byvoorbeeld aan die permanentesaak toegedeel word (Coopers & Lybrand, 1998: 6). Oorweging behoort dus hieraan gegee te word in die lig van die feit dat Suid-Afrika 'n ontwikkelende land is.

Die permanentesaak-beginsel verg egter sekere aanpassings ten einde in die Internetomgewing toepaslik te wees. Hierdie aanbevelings word in Hoofstuk 6 bespreek.

Daar word dus aanbeveel dat Suid-Afrika die permanentesaak-beginsel, soos gedefinieer in artikel 5 van die OECD-model, ten opsigte van aktiewe inkomste in die Wet inkorporeer. Die toedelingsreëls ingevolge artikel 7 van die Model behoort elemente van die UN-model te inkorporeer. Die toedelingsreëls vorm nie deel van hierdie werkstuk nie.

HOOFSTUK 6

'N INKOMSTEBELASTINGSTELSEL VIR DIE TOEKOMS

1	AGTERGROND	74
2	DIE PERMANENTESAAK-BEGINSEL	74
2.1	Aanpassings benodig	74
2.2	Klassifisering van inkomste	76
3	DIE VERBLYFBEGINSEL	77
3.1	Verblyf binne die Suid-Afrikaanse konteks	78
3.1.1	Regspraak	78
3.2	Aanpassings benodig aan die verblyfbeginsel	79
4	ANDER METODEDES	81
4.1	Belasting op die vloei van inligting	81
4.2	Die plek van kontraksluiting	81
4.3	Indirekte belastings	82
5	GEVOLGTREKKING	82

HOOFSTUK 6

'N INKOMSTEBELASTINGSTELSEL VIR DIE TOEKOMS

1. AGTERGROND

Internethandel vorm tans 'n klein gedeelte van die totale handelsaktiwiteite. Elektroniese handel besit egter die potensiaal om een van die groot ekonomiese ontwikkelings van die 21ste eeu te wees. Die Internetomgewing wat as grondslag dien vir die elektroniese handel, bied geleenthede om wêreldwye lewenskwaliteit en ekonomiese welstand te bevorder. Daar word voorspel dat elektroniese handel, gedryf deur Internet, daarin mag slaag om die ekonomie nader aan 'n vrye, gelyke stelsel te bring (OECD, 1997: http://www.oecd.org/dsti/it/ec/act/TURKUDOC.HTM#conf_dismantl).

Die belastinggaarder het ook 'n rol om te vervul ten einde reg te laat geskied in die ontwikkeling van hierdie potensiaal. Regerings moet 'n balans probeer handhaaf tussen 'n fiskale klimaat waarbinne Internethandel kan floreer en hul plig om 'n billike en voorspelbare belastingstelsel daar te stel (OECD, 1998: <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/news/ottowa.htm>).

Binne die raamwerk van die beginsels onderliggend aan 'n ideale belastingstelsel moet regerings saamwerk ten einde 'n werkbare inkomstebelastingstelsel vir die toekoms te ontwikkel. Neutraliteit, effektiwiteit, sekerheid en eenvoud, doeltreffendheid en redelikheid en aanpasbaarheid moet nagestreef word.

Die verskillende opsies vir die toekoms gaan vervolgens bespreek word.

2. DIE PERMANENTESAAK- BEGINSEL

2.1 Aanpassings benodig

Heelwat kritiek word internasionaal uitgespreek oor die toepaslikheid van die permanentesaak-beginsel op Internethandel (Coopers & Lybrand, 1998: 4). Die mening word gehuldig dat 'n reël wat gegrond is op fisiese teenwoordigheid van geen waarde in 'n Internetomgewing is nie. Hierbenewens word die parameters in artikel 5 en 7 van die OECD-model as

te laag beskou om Internetaktiwiteite binne 'n land aan te spreek. Daar word dus algemeen verwag dat Internethandel die verblyfbeginsel bo die bronbeginsel van belasting sal bevoordeel.

Vrese word ook internasionaal uitgespreek dat daar 'n toename in belastingvermyding mag plaasvind as gevolg van die leemtes binne artikel 5 en 7 van die Model en die feit dat 'n bediener mobiel is. Belastingvriendelike lande kan dus 'n lae- of geenbelastingomgewing aan Internetondernemings bied wat hul in die gebied wil vestig.

Die rede vir die instelling van die permanentesaak-beginsel deur die OECD was om internasionale handel te bevorder, inaggenome die feit dat lande verskillende fiskale beleidsrigtinge beoefen en dat sekere lande meer ontwikkel is as ander. Indien die permanentesaak-beginsel dus met vrug in die toekoms gebruik wil word, sal die parameters in artikel 5 en 7 van die Model aangepas moet word. Wesenlike ekonomiese bedrywighede in 'n land voortspruitend uit Internethandel behoort binne die artikels van die Model geakkommodeer te word (OECD, 1997:

<http://www.oecd.org/disti/sti/it/ec/prod/DISMANTL.HTM>). Die artikels sal dus aangepas moet word om die teenwoordigheid van 'n bediener in 'n land, afhange van die funksie wat die webruimte in die onderneming vervul, as 'n permanentesaak te ag. Dit mag moontlik nodig wees om 'n bepaling tot die definisie toe te voeg wat 'n sekere mate van minimum kontak met 'n land vereis (byvoorbeeld aantal "Internetbesoeke" deur gebruikers van die land waarin dit opgerig en 'n minimum tydperk teenwoordig in die land), alvorens dit as 'n permanentesaak beskou sal word.

Die feit dat 'n bediener mobiel is behoort nie die argumente te verander nie. Die redes hoekom bedieners geskuif word kan wees om nader kontak met voornemende kopers te bewerkstellig of om na 'n belastingvriendeliker land te skuif. Eersgenoemde rede kan binne die definisie van permanentesaak hanteer word terwyl die tweede rede nie tot soveel vrese behoort te lei nie. Belastingvermydingskemas, as sulks, behoort nie weens Internethandel te styg nie (OECD, 1998: <http://www.oecd.org/daf/fa/EVASION/EVASION.HTM>). Die styging in aantal transaksies binne die Internetomgewing mag wel die

beheer van belastingvermyding bemoeilik (Maguire & Mattson, 1998: 11). Die meeste lande pas oordragprysbepalingreëls asook teenvermyding-maatreëls ten opsigte van sogenaamde "beheerde buitelandse entiteite" toe, wat grootskaalse verskuiwings van besighede na belastingvriendelike lande sal stuit. Daar is internasionaal ook reeds vir 'n geruime tyd gesprekke gevoer oor Benadeelde Belastingpraktyke (OECD, 1998:

http://www.oecd.org/daf/fa/TAX_COMP/Taxcomp.htm). Indien die beginsels waaroor reeds ooreengekom is deurgevoer word, behoort die vrese van skuif van 'n belastingbasis na 'n belastingvriendelike land grootliks uit die weg geruim word.

Die toepassing van die permanentesaak-beginsel kan met behulp van die nuwe tussengangers in die Internetomgewing, naamlik die IDV en die Internetsoekagentskappe, gemonitor word.

2.2 Klassifisering van inkomste

Dit blyk dat die klassifisering van inkomste ontvang uit die verkoop van produkte en dienste met 'n digitale inhoud, interpretasie van die voorwaardes van die kontrak waarvolgens dit gelewer word, sal vereis. Die vraag ontstaan veral of die inkomste as tantièmes geklassifiseer moet word. Tantièmes is gewoonlik in die lande waar die inkomste ontstaan onderhewig aan terughoubelasting. Terughoubelasting sal moeilik binne die Internetomgewing geadministreer word.

'n Werkgroep van die Fiskale Komitee van die OECD het reeds gewysigde kommentaar ten opsigte van artikel 12 van die Model, wat handel oor tantièmes, voorgestel. Hierdie wysigings is nog nie finaal goedgekeur nie, maar sal internasionale leiding bied ten opsigte van die klassifisering van inkomste uit digitale produkte of dienste as tantièmes. Die gewysigde kommentaar tot artikel 12 van die Model handel met inkomste uit rekenaar-programme. Die bevindings is soortgelyk as dié van die skrywer in Hoofstuk 3. Die OECD-kommentaar meld egter bykomend dat die medium van lewering of die metode van betaling nie die aard van die inkomste behoort te verander nie.

Die gevolgtrekking waartoe gekom word in die Kommentaar tot artikel 12 van die Model is dat inkomste uit die gebruik van rekenaarprogramme meestal besigheidsinkomste of inkomste uit die lewering van dienste of inkomste van 'n kapitale aard sal wees. Daar word ook aanbeveel dat, indien digitale produkte onder gekombineerde kontrakte gelewer word, daar 'n toedeling op grond van die voorwaardes van die kontrak gemaak behoort te word. Indien een element van 'n gekombineerde kontrak egter nie-wesenlik is, mag die volle inkomste as vanaf die ander element ontvang beskou word (OECD, 1998: http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ottowa.htm#top_ottowa).

Tans word die inkomste uit dienste en besigheidsinkomste ingevolge verskillend artikels die OECD-model hanteer. In die lig van die probleme rondom die tref van onderskeid tussen diens- en besigheidsinkomste mag dit raadsaam wees om die inkomstes albei onder artikel 7 van die Model in terme van die permanentesaak-beginsel te hanteer. Die Fiskale Komitee van die OECD is reeds besig om hierdie alternatief te ondersoek. Onafhanklike dienste blyk doeltreffend binne die bepalings van artikel 7 hanteer te kan word. Daar is partye wat voorstel dat daar totaal weggedoen word met die klassifisering van inkomste (Cigler, et al. 1996: 08.01.03).

3. DIE VERBLYFBEGINSEL

Die afleiding word dikwels gemaak dat Internet die finale regverdiging vir die toepassing van 'n verblyfstelsel deur alle lande is. Hierdie argument sal egter nie maklik deur onderontwikkelde lande aanvaar word nie (Dunahoo & Carlisle, 1997: 08.01.07). Die regverdiging vir 'n verblyfstelsel, anders as die toepaslikheid daarvan in 'n Internetomgewing, vorm nie deel van hierdie werkstuk nie.

Dit blyk egter dat Internethandel ook die verblyfdefinisie kan omseil (SAICA, 1998: 11). Lande gebruik verskillende definisies van verblyf. Die definisie soos in artikel 4 van die OECD-model is egter die finale toets vir vasstelling van verblyf in dubbelbelastingooreenkomste. Suid-Afrika se definisie van 'n inwoner, soos gedefinieer in artikel 9C van die Wet, blyk in te pas by die definisie in artikel 4 van die Model. Die term "inwoner", soos gedefinieer in

artikel 9C van die Wet, gaan kortliks bespreek word ten einde 'n Suid-Afrikaanse perspektief op die verblyfbeginsel te verkry.

3.1 Verblyf binne die Suid-Afrikaanse konteks

3.1.1 Regspraak

Natuurlike persone wat gewoonlik in die Republiek woonagtig is en 'n persoon anders as 'n natuurlike persoon wat sy plek van effektiewe bestuur in die Republiek het, word as inwoners in artikel 9C van die Wet omskryf.

Die term "gewoonlik woonagtig" is nie in die Wet gedefinieer nie. In die saak *CIR v Kuttel* (1992) is die term geïnterpreteer dat dit 'n enger betekenis as "woonagtig" het. Die betekenis blyk die gewone of hoofwoonplek, wat as 'n ware woonplek beskou kan word, te wees.

Die term "plek van effektiewe bestuur" is nie in die Wet gedefinieer nie. Die term "bestuur en/of beheer" is meestal in die verlede deur die wetgewer gebruik, terwyl eersgenoemde term in meer onlangse inkomstebelasting-bepalings geïnkorporeer is (Van Blerck & Horak, 1997: 10.02.02). Die twee konsepte is soos volg deur Mazansky (1994: 07.03.04) vergelyk:

"Also of interest is the concept of central management and control in contradistinction to the place of effective management. In most cases the two places are likely to be the same but the revenue in the UK accepts that effective management may, in some cases, be found at a place different from the place of central management and control. This could happen, for example, where a company is run by executives based abroad but the final directing power rests with non-executive directors who meet in the UK. In such circumstances the company's place of effective management may well be abroad but it might be centrally managed and controlled (and therefore resident) in the UK. "

Daar kan afgelei word dat daar slegs een plek van effektiewe bestuur kan wees (Lambooij, 1997: 08.01.09). Die term is in buitelandse howe geïnterpreteer as te beteken die plek waar die bestuur se belangrike beleidsbesluite werklik gemaak is. Die plek waar die raadsvergaderings gehou

word is relevant, maar nie voldoende nie. Indien die bestuur gedentraliseer is, moet die topbestuur geïdentifiseer word; blote toesigging is nie voldoende nie. Die plek waar die hoofuitvoerende amptenaar sy of haar kantoor het, sal belangrik wees (Vogel soos aangehaal deur Van Blerck & Horak, 1997: 10.02.02).

3.2 Aanpassings benodig aan die verblyfbeginsel

Voorstanders van 'n verblyfbeginsel sal nie die gewenste uitwerking van 'n verblyfstelsel verkry sonder die nodige aanpassings aan die verblyfbeginsel, soos gedefinieer in artikel 4 van die OECD-model, nie.

Wat die definisie van verblyf van 'n natuurlike persoon betref, sal die definisie 'n verwysing moet hê na die plek waar 'n persoon gewoonlik werk en sy inkomste verdien (Mall, Murata & Leow, 1997: 08.01.05).

In die geval van persone anders as natuurlike persone blyk die deurslaggewende faktor vir die bepaling van inwonerskap die "plek van effektiewe bestuur" te wees. Die definisie van 'n persoon anders as 'n natuurlike persoon sal op twee gebiede aanpassings verg. Eerstens blyk dit dat in die geval van 'n totaal intydse onderneming, die plek van effektiewe bestuur moeilik vasgestel sal kan word. Tweedens sal lande van verblyf die inkomste uit tegnologiese produkte, deur hul inwoners ontwikkel, wil beskerm. Hierdie twee leemtes gaan vervolgens hanteer word.

Ten opsigte van persone anders as natuurlike persone blyk dit dat daar, veral ten opsigte van totaal intydse ondernemings, 'n nuwe interpretasie van die term "plek van effektiewe bestuur" benodig word. Die volgende scenario kan as voorbeeld dien:

Gestel dat die bestuurslede van 'n totaal intydse onderneming wêreldwyd versprei is en met mekaar kommunikeer met behulp van die telefoon, faks, e-pos en videokonferensies. Geen fisiese hoofkantoor word benodig nie of as daar een is, is dit nie weselik nie (slegs die administrasie is daar geleë, dit dien slegs as 'n versamelpunt vir telefoonoproepe, fakse en e-pos). Raadsvergaderings vind plaas met behulp van videokonferensie fasiliteite of

op verskillende, meer geleë, plekke. Algemene jaarvergaderings mag byvoorbeeld met behulp van elektroniese besprekings- en stemuitoefening-sagteware geskied. Die rekordhouding is op hardeskywe gestoor en toeganklik via interne- of die Internetnetwerke. (Lambooij, 1997: 08.01.09).

In bogenoemde scenario sal dit moeilik wees om een plek van effektiewe bestuur te benoem. Selfs al word die plek geïdentifiseer, sal van die ander besigheidsplekke moontlik as permanentesake volgens internasionale belastingbeginsels geklassifiseer kan word. Die Fiskale Komitee van die OECD het egter aanbeveel om nie 'n debat oop te stel oor die feit dat die Internetomgewing die bepaling van effektiewe plek van bestuur sal bemoeilik of onmoontlik sal maak nie. Die rede vir die besluit is tweeledig. Eerstens sal die bepaling van plek van effektiewe bestuur nie, behalwe in uitsonderlike gevalle, slegs afhanklik wees van waar intydse besluite geneem is nie. Tweedens is dit 'n realiteit dat daar reeds in die tradisionele handelsomgewing ruimte was vir maatskappye om hul plek van verblyf te manipuleer, hetsy deur inlywing of verandering van plek van effektiewe bestuur. Die Internetomgewing mag dit makliker maak om die plek van effektiewe bestuur in 'n spesifieke land te vestig, maar dit is onwaarskynlik dat dit tot 'n toename in belastingvermyding sal lei (OECD: 1998: http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ottowa.htm#top-ottowa).

Daar word egter aanbeveel dat 'n formele handeling, byvoorbeeld plek van inlywing, as finale bepalende faktor tot die definisie in artikel 4 van die Model bygevoeg word.

Ten opsigte van intellektuele eiendom oorgedra na 'n diensonderneming in 'n belastingvriendelike land, sal die land van verblyf van die ontwikkelaar van die intellektuele eiendom 'n maatreël ingebou wil hê wat bepaal dat, indien die ontwikkelaar nog betrokke is by die diensonderneming, die ontwikkelaar self as finale plek van verblyf moet dien. Die diensonderneming sal dan slegs 'n permanentesaak wees waarheen 'n klein gedeelte van die wins geallokeer sal word (Lambooij, 1997: 08.01.09).

Die verblyfstelsel aanvaar egter dat die identiteite van die partye betrokke by Internettransaksies bekend is. 'n E-pos- of webadres mag nie voldoende identifikasie verskaf nie. In die lig van nuwe tegnologieë, soos die verifiëring van sogenaamde elektroniese of digitale handtekeninge, en ander internasionale samewerkingsmaatreëls kan die probleme rondom identifikasie en administrasie oorbrug word.

4. ANDER METODEDES

Voorstelle is deur die Fiskale Komitee van die OECD ontvang dat daar spesiale belastingreëls neergelê moet word wat spesifiek op Internethandel van toepassing is. Argumente vir so 'n opsie is dat sekere tipes besighede reeds anders hanteer word vir belastingdoeleindes, naamlik: atlete, vermaaklikheidspersone, internasionale vervoer en, in 'n mindere mate, versekering. Argumente teen so 'n voorstel is dat Internethandel nie 'n spesifieke tipe besigheid is nie, maar wel 'n nuwe manier van produksie, bemarking, verspreiding en betaling. 'n Anderse hantering van Internethandel kan dus bykans alle besighede raak.

4.1 Belasting op die vloeï van inligting

'n Sogenaamde "bit" belasting word in Europese kringe voorgestel as synde die oplossing te wees. Dit behels dat IDV's 'n toestel, soortgelyk aan 'n kragmeter, op verskillende plekke aanbring en die belasting wat so verreken word aan die verskaffers en gebruikers van die inligting deurgegee. Hewige kritiek is al teen die stelsel uitgespreek as synde vryheid van spraak te belas en die gebruik van die medium te ontmoedig (Twine, 1997: 21). Die Amerikaanse regering het reeds aangedui dat hulle teen 'n belasting op oordrag van inligting is (Dunahoo & Carlisle, 1997: 08.01.07).

4.2 Die plek van kontraksluiting

Sekere regsgeleerdes reken dat die bron van inkomste die plek van kontraksluiting moet wees (Joffe, 1998: 2; Cigler et al. 1996: 08.01.03). Die belasting sal dan in die vorm van 'n terughoubelasting verreken word. Gesien in die lig van die besprekings oor die plek van sluiting van 'n Internetkontrak, die gemak waarmee die plek van kontraksluiting gemanipuleer kan word en

die feit dat daar geen formele regspraak in die verband is nie, word dit nie as 'n werkbare alternatief beskou nie.

4.3 Indirekte belastinge

Die vraag ontstaan uiteindelik of die koms van Internet nie miskien die einde van die inkomstebelastingstelsel aankondig nie. Die probleme rondom die invordering en beheer van inkomstebelasting is moontlik 'n aanduiding dat die klem op indirekte belasting moet val (Bracewell-Milnes, 1997: 10.01.06). So 'n stelsel sal maklik beheer kan word en die plek van heffing is seker (naamlik verbruik). Dit blyk reeds internasionaal dat ontwikkelde lande se belastingbasis besig is om te skuif vanaf direkte na indirekte belasting. Inkomstebelasting het 35% van die totale belastinginkomste van OECD-lidlande in 1996 verteenwoordig, terwyl indirekte belastinge 32,5% verteenwoordig het (OECD, 1998:

<http://www.oecd.org/daf/fa/STATS/stats.htm>). Probleme rondom die invordering van direkte belasting blyk grootliks aan hierdie tendens toegeskryf te kan word.

5. GEVOLGTREKKING

In die lig van die bogenoemde besprekings blyk dit dat die koms van Internet-handel die invordering en beheer van inkomstebelasting bemoeilik. Die maatreëls wat ingestel moet word ten einde 'n effektiewe belastingstelsel daar te stel blyk hoë nakomings- en administratiewe koste in te hou. Internet besit die potensiaal om die belastingstelsel te vereenvoudig. Hierdie geleentheid behoort benut te word. 'n Eenvoudige belastingstelsel blyk 'n vorm van indirekte belasting te wees wat sentraal op Internet geadministreer word. Die verrekening tussen lande kan sentraal geadministreer word en sodoende die las van plaaslike belastinginvorderaars verlig. Met die elektroniese bankstelsel wat voorspel word, mag die indirekte belastingstelsel van die toekoms heel moontlik 'n kontantonttrekkingbelasting wees (McLure soos aangehaal deur Bracewell-Milnes, 1997: 10.01.06). Alle gebruikers sal oor 'n rekenaar beskik en fisiese kontant sal deur digitale kontant vervang word. Die tegnologieë van die toekoms sal dan ook die integriteit van die inligting verseker.

HOOFSTUK 7

SAMEVATTING EN GEVOLGTREKKING

HOOFSTUK 7

SAMEVATTING EN GEVOLGTREKKING

In hierdie studie is die toepaslikheid van die huidige Suid-Afrikaanse bronreëls binne 'n Internetomgewing ondersoek. Die klem van die ondersoek het op daardie transaksies geval wat meestal in die Internetomgewing plaasvind, naamlik die verkoop van produkte en dienste. Die feit dat hierdie produkte en dienste dikwels 'n digitale inhoud besit en intyds gelewer word het spesifieke aandag geniet.

Die doel van hierdie studie was om te bepaal of die benaderings wat tradisioneel in Suid-Afrika ten opsigte van die vasstelling van die bron van inkomste gebruik word, nog in 'n Internetomgewing van toepassing is.

Die benadering tradisioneel in Suid-Afrika gevolg, het geblyk te wees om in elke geval, op grond van die spesifieke feite van die saak, te bepaal waar die dominante oorspronklike oorsaak van die inkomste is. Indien die plek van dominante oorspronklike oorsaak in Suid-Afrika was, is die volle bedrag van die inkomste as van 'n Suid-Afrikaanse bron geag te wees. Daar was slegs toedeling op grond van bron toegelaat in sekere gevalle van inkomste uit die lewering van dienste, maar dit is ingevolge spesiale hof beslissings toegestaan.

Die bepaling van die tradisionele benaderings het aan die lig gebring dat daar wel algemene toetse is wat deur die hof toegepas word by die vasstelling van die bron van inkomste. Ten opsigte van die inkomste uit die verkoop van roerende goedere is die plek van besigheidsaktiwiteite oftewel fisiese besigheidsplek gewoonlik as dominante bron beskou. In die geval van inkomste uit die lewering van dienste is die fisiese plek waar die diens gelewer is as dominante bron beskou. Artikel 9(1)(a) van die Wet ag alle inkomste uit die verkoop van goedere ten opsigte van kontrakte aangegaan in die Republiek as

vanuit 'n bron in die Republiek te wees. Artikel 9(1)(b) en 9(1)(bA) van die Wet handel met tantièmes wat in die Republiek ontstaan en ag al sodanige inkomste (uitgesluit inkomste uit gedrukte publikasies deur nie-inwoners ontvang) vanuit 'n bron in die Republiek te wees. Artikel 9(1)(d) en 9(1)(dbis) van die Wet handel met omstandighede waar inkomste ontvang uit die lewering van dienste buite die Republiek as vanuit 'n bron binne die Republiek geag te wees.

In die toepassing van die regspraak op die Internetomgewing het dit geblyk dat dit eerstens moeilik was om inkomste wat in die Internetomgewing ontstaan te klassifiseer en tweedens was die vasstelling van 'n fisiese plek binne die kuberruimte moeilik. Die feit dat 'n dominante oorsaak vasgestel moes word het ook probleme verskaf.

Die gevolgtrekking is dus gemaak dat die Internetomgewing die toepaslikheid van die tradisionele bronreëls bevraagteken. Die afleiding is ook gemaak dat slegs indien die bediener waarop 'n webruimte gehuisves word as fisiese besigheidsplek beskou kon word, die inkomste uit verkope en dienste die gewenste inkomstestroom aan die Suid-Afrikaanse belastinggaarder sou besorg. Die toepaslikheid van sekere geagtebronreëls, naamlik artikel 9(1)(a), 9(1)(d), 9(1)(dbis) en sekere aspekte van artikel 9(1)(b) binne die Internetomgewing, word bevraagteken.

Alvorens 'n oplossing binne die Suid-Afrikaanse konteks gevind kon word, moes daar eers na internasionale inisiatiewe op die gebied van Internet en belasting gekyk word. Die redes was tweeledig. Eerstens is Internet 'n internasionale kwessie omdat inkomste oor landsgrense heen vloei. Verskillende interpretasies van die inkomste in die Internetomgewing sal tot dubbel- of geen belasting lei. Die interpretasie van die bepalings van internasionale belastingooreenkomste sal dus deurslaggewend wees. Tweedens is Suid-Afrika 'n onderontwikkelde land waar Internetaktiwiteite nog nie so aktief is nie. In die meer ontwikkelde lande is

die impak van Internet reeds ondervind en pogings is aan die gang om dit aan te spreek. Die internasionale leiding sou dus van groot waarde wees.

Internasionaal is die standpunt ingeneem dat belastingstelsels nie die ontwikkeling van Internet tot die handelsroete van die toekoms mag stuit nie.

Die mening word internasionaal gehuldig, onder leiding van die Fiskale Komitee van die OECD, dat die tradisionele belastingbeginsels en –reëls in die huidige stadium van ontwikkeling van die Internet nog toepaslik is. Geen veranderinge word aan die internasionale belastingreëls voorgestel nie. Daar word egter aanvaar dat sekere terme herinterpretasie sal verg. Enige voortvloeiende veranderinge aan die internasionale belastingreëls sal gekoördineerd, inaggenome die menings van alle belangegroepe (insluitend nie-lidlande), geneem word. Die erkenning van die fiskale onafhanklikheid van lande, die beskerming van die belastingbasisse van lande en die voorkoming van dubbel- of geen belasting sal nagestreef word.

Met die internasionale leiding as motivering is 'n alternatief op die huidige bronreëls, naamlik om aktiewe inkomste ingevolge die internasionaalerkende permanentesaak-begrip te belas (soos deur die Katz-kommissie in die Vyfde Verslag voorgestel), ondersoek. Die permanentesaak-begrip verwys na aktiwiteit gekoppel aan mate van teenwoordigheid alvorens inkomste, tot die mate wat dit aan die permanente saak toeskryfbaar is, in 'n land belas mag word. Die permanente saak oorbrug die probleem van dominante oorsaak en weerlê die bepalinge van artikels 9(1)(a) en 9(1)(d) en 9(1)(dbis). Dit blyk dat die bediener aan die permanentesaak-definisie kan voldoen. Geen besluit is egter nog internasionaal hieroor geneem nie. Meeste lande blyk die bediener nie as permanentesaak te wil klassifiseer nie vir redes wat meestal handel met die feit dat 'n bediener mobiel is of weens die belastingbeheer- en administrasie implikasies hiervan of die blote feit dat hul hul belastingbasis wil beskerm.

In die lig van die onsekerhede rondom die hantering van 'n bediener as 'n permanentesaak is daar vervolgens voorgestel watter veranderinge aan die permanentesaak-definisie aangebring kan word ten einde 'n bediener in die definisie te kan insluit. Ook is daar gekyk na alternatiewe op die permanente-saak-beginsel, naamlik die verblyfbeginsel, plek van kontraksluiting en indirekte belastings.

In die lig van die toekomstige ontwikkeling van Internet is die gevolgtrekking gemaak dat Internet weliswaar die einde mag aandui vir inkomste-belastingstelsels wêreldwyd. Internet besit die potensiaal om belastingstelsels te vereenvoudig. Hierdie doelwit blyk nie bereik te word deur enige alternatiewe ondersoek in die inkomstebelastingomgewing nie. Die antwoord vir die toekoms blyk 'n vorm van indirekte belasting te wees. Dit wil voorkom asof Internet in 'n mate 'n herhaling is van vraagstukke wat vroeër in die geskiedenis ter sprake was, naamlik: In 1893 was die vraag of die Amerikaanse posstelsel kosteloos bedryf moet word weens die impak wat dit op nasionale handel en samehorigheid sou hê. Die uiteinde was egter dat die Amerikaanse posdiens goedkoper, maar nie kosteloos, was nie (OECD, 1997: http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/act/TURKUDOC.HTM#conf_dismatl). Dit is voorwaar so dat hoe meer ingewikkeld die wêreld word, hoe eenvoudiger moet die belastingstelsel wees (Codin soos aangehaal deur Bracewell-Milnes, 1997: 10.01.06).

Bogenoemde gevolgtrekking is egter 'n toekomsvisie. 'n Werkbare oplossing moet vir die hede in Suid-Afrika gevind word sodat ons, as deel van die globale Internetwêreld, die toekoms tegemoet kan gaan.

Die skrywer maak dus die volgende gevolgtrekkings ten opsigte van die toepaslikheid van die huidige bronreëls ingevolge die Wet neergelê:

1. Die huidige bronreëls blyk nie die implikasies van Internet effektief aan te spreek nie.
2. In die lig van die behoud van die bronbeginsel in Suid-Afrika word aanbeveel dat die permanentesaak-beginsel, soos gedefinieër in artikel 5 van die OECD-model, ten opsigte van aktiewe inkomste in die Wet geïnkorporeer word. Die toedeling van inkomste aan die permanentesaak behoort elemente van die UN-model in te sluit.
3. Die inkorporasie van die permanentesaak-beginsel in die Wet sal Suid-Afrika in 'n goeie posisie plaas om aan internasionale gesprekvoering rondom die implikasie van Internet op inkomstebelasting te kan deelneem en bydraes te kan lewer. Die aanbeveling van veranderinge ten einde 'n bediener, waardeur wesentlike ekonomiese bedrywighede in 'n land bewerkstellig word, as 'n permanentesaak te laat kwalifiseer, behoort prioriteit te geniet.

Aanvaarding van die internasionaalerkende terminologie, naamlik die permanentesaak-beginsel, is die beste alternatief vir die hede gesien in die lig van die huidige stadium van ontwikkeling van Internet. Sodoende sal Suid-Afrika se inkomstebelastingstelsel, in oorleg met internasionale verwickelinge, aanpasbaar wees vir wat die toekoms mag inhou.

BRONNELYS

LYS VAN BOEKE EN TYDSKRIFTE

Bracewell-Milnes, B. 1997: Visions of tax systems of the 21st century, Symposium topic at the 51th IFA congress in Geneva. *Infotax Vault*, March 1997: 10.01.06

Christie, R. H. 1996: *The Law of Contract in South Africa*. Durban: Butterworth

Cigler, J. D.; Burrit, H. C. & Stinnett, S. E. 1996: Cyberspace: the final frontier for international tax concepts ? *Infotax Vault*, November 1996: 08.01.03

Coopers & Lybrand. 1998: Vyfde Interim Verslag. *Belastingnuus*, Mei 1998: 4-6

De Koker, A. P. 1998: *Silke on South African Income Tax*. Durban: Butterworth

De Wet, C. G. 1998: The Value-Added Tax Place of Supply Rules for Services. Unpublished technical report, University of Cape Town, April 1998

Dunahoo, C & Carlisle, J. F. jr. 1997: Cybertax – Discussion of US Treasury Paper. *Infotax Vault*, March 1997: 08.01.07

Du Toit, C. 1998: Belasting in die kuberruimte. *Finansies & Tegniek*, 23 Januarie 1998: 24

Hey, F. E. F. 1997: Permanent Establishment – remote controlled pipeline. *Infotax Vault*, March 1997: 08.01.06

Hoffman, H. 1998: SA burgers dobbel flink op Internet. *Die Burger*, 12 Augustus 1998

Horak, W. 1993: South Africa importation of software. *Infotax SATR*, September 1993: 06.03.10

Huxham, K. & Haupt, P. 1998: *Aantekeninge oor Suid-Afrikaanse Inkomstebelasting*. Kaapstad: H&H Publications

Joffe, H. 1998: Internet: a tax " black hole ". *Tax Breaks*, August 1998: 2

Karlin, M. J. A. 1996: Cybertax – impact of the Internet on international taxation and vice versa. *Infotax Vault*, November 1996: 08.01.02

Katz, M. M. (Chairman), 1997: Fifth Interim Report of the Commission of Inquiry into certain aspects of the tax structure of South Africa. Pretoria State Publishers

Kogan, A.; Sudit, E. & Vasarhelyi, M. 1996: Internet Services 101. *IS Audit & Control Journal*, Volume 11 1996: 46-50

Lambooj, M. 1997: Internet and the Taxation of Electronic Commerce. *Infotax Vault*, June 1997: 08.01.09

Lampe, M. 1998: Broadening the Definition of a Permanent Establishment: The Pipeline Decision. *European Taxation*, February 1998: 67 – 71

Levey, M. M.; O'Donnell, A. & Powers, J. P. 1997: Cyberspace present interesting international, state and local tax issues. *The Tax Executive*, November/December 1997: 476 – 486

Lourens, J. 1998: Electronic Commerce. The law and its consequences. *DE REBUS*, May 1998: 64 – 68

Maguire, N. & Mattson, R. 1998: Electronic Commerce. *International Tax Review*, July/August 1998: 7 – 12

Mall, C.; Murata, M. & Leow, E. 1997: Taxation of Cross-Border Internet Transactions. *InfoTax Vault*, March 1997 : 08.01.05

Market Africa Mid-East. 1998: Black incomes take the fast track in South Africa, January 1998: ISSN: 1083-5512

Mazenski, E. 1994: The residence concept in SA tax legislation. *Infotax SATR*, September 1994: 07.03.04

Meyerowitz, D. 1998: *Meyerowitz on Income Tax*. Cape Town: The Taxpayer

McLeod, D. 1998: Electronic Commerce. Legislating what they can't see. *Financial Mail*, April 10: 44

Michalson, L. 1997: Signing on the binary line. *Intellegence*, June 1997

Muscovitch, Z. 1996: Taxation on Internet Commerce. *Infotax Vault*, April 1996: 08.01.01

OECD. 1997: OECD Ministerial Conference: Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce. OECD work on Electronic Commerce: An Overview. <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/DISMANTL.HTM> 16 October 1997

OECD. 1997: OECD Ministerial Conference: Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce. Conference Report. http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/act/TURKUDOC.HTM#conf_dismantl 19-17 November 1998

OECD. 1998 : A World of Taxes. <http://www.oecd.org/daf/fa/STATS/stats.htm>
2 September 1998

OECD. 1998: Developing the taxation " rules of the road " for the Information Superhighway. http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_comm.htm 14 October 1998

OECD. 1998: Electronic Commerce: A Discussion Paper on Taxation Issues. http://www.oecd.org/subject/electronic_commerce/documents/taxation.htm
7 October 1998

OECD. 1998: Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ottowa.htm#top_ottowa 8 October 1998

OECD. 1998: Harmful Tax Competition : An Emerging Global Issue. <http://www.oecd.org/daf/fa/TAX-COMP/Taxcomp.htm> May 1998

OECD. 1998: Model Tax Convention. <http://www.oecd.org/daf/fa/TREATIES/treaty.htm> 14 October 1998

OECD. 1998: Revision of the commentary on article 12 concerning software payments. http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ottowa.htm#top_ottowa
September 1998

OECD. 1998: Tax avoidance and evasion. <http://www.oecd.org/daf/fa/EVASION/EVASION.HTM> 16 March 1998

OECD. 1998: OECD Ministerial Conference: A borderless world: Realising the Potential of Global Electronic Commerce. Conference Conclusions. <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/news/ottrepor.htm>
20 October 1998

OECD. 1998: OECD Ministerial Conference: A borderless world: Realising the Potential of Global Electronic Commerce. OECD Action plan for Electronic

Commerce. <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/news/ottowa.htm>
20 October 1998

OECD. 1998: Taxation Programme for Non-Members.
<http://www.oecd.org/daf/fa/NON-MEM/nonmem.htm> 10 March 1998

Passos, A. 1986: *Tax Treaty Law*. Johannesburg: Juta & Co Ltd in association with Divaris Stein Publishers

South African Institute of Chartered Accountants (SAICA). 1998: Tax Committee news. *Integritax*, Dec 1998: 11

The Sunday Independent, 1997: Internet trading to hit SA tax income. *The Sunday Independent*, 2 May 1997

Todes, M. 1998: What is the Internet ? *UUNET Africa*: 1 – 17

Twine, T. 1997: Will the taxman put on the byte ? *Intellegence*, September 1997: 20, 21

Van Blerck, M. & Horak, W. 1997: South Africa – Expansion on source-based system. *Infotax SATR*, June 1997: 10.02.02

Vogel, K. 1991: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Deventer, The Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers

Werksmans Attorneys. 1997: *The South African Business guide to Internet Law*. October 1997

SUID-AFRIKAANSE HOFBESLISSINGS

CIR v Black (1957 AD, 21 SATC 226)

CIR v Epstein (1954 AD, 19 SATC 1)

CIR v Kuttel (1992 AD, 54 SATC 298)

CIR v Lever Bros & Unilever Ltd (1946 AD, 14 SATC 1)

CIR v Tuck (1988 AD, 50 SATC 98)

CoT v British United Shoe Machinery (SA) (Pty) Ltd (1964 FC, 26 SATC 163)

CoT (SR) v Shein (1958 FC, 22 SATC 12)

ITC 100 (1927, 3 SATC 245)

ITC 250 (1932, 7 SATC 46)

ITC 749 (1953, 18 SATC 319)

ITC 837 (1957, 21 SATC 413)

Kergeulen Sealing & Whaling Co Ltd v CIR (1939 10 SATC 363)

Millin v CIR (1928 AD, 3 SATC 170)

Odendal v Norbert (1973, 2 SA 749 (R))

Overseas Trust Corporation Ltd v CIR (1926 AD, 2 SATC 71)

Rhodesia Metals Ltd, Liquidator v CoT (1938 AD, 9 SATC 363)

**Transvaal Associated Hide and Skin Merchants v CoT (1967 AC
Botswana, 28 SATC 97)**

WETGEWING

Suid-Afrika: Inkomstebelastingwet, no 58. van 1962

Suid-Afrika: Wet op Outeursreg, no 98. van 1978