

‘n Kritiese ontleding van die inkomstebelastinghantering van voortydige beëindigingsboetes ingevolge huurooreenkomste

deur
 David Frederick Badenhorst

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



Studieleier: Mnr LC Willemse
Fakulteit Ekonomiese en Bestuurswetenskappe

Maart 2012

Verklaring

Deur hierdie tesis/proefskrif elektronies in te lewer, verklaar ek dat die geheel van die werk hierin vervat, my eie, oorspronklike werk is, dat ek die alleenouteur daarvan is (behalwe in die mate uitdruklik anders aangedui), dat reproduksie en publikasie daarvan deur die Universiteit van Stellenbosch nie derdepartyregte sal skend nie en dat ek dit nie vantevore, in die geheel of gedeeltelik, ter verkryging van enige kwalifikasie aangebied het nie.

Maart 2012

Dankbetuigings

Ek wil graag my opregte dank betuig aan die volgende persone:

- My Hemelse Vader, wat my in staat gestel het om hierdie studie te onderneem en suksesvol af te handel.
- My studieleier, Leonard Willemse, vir sy leiding en bydraes gedurende die studie.
- Melinda Heese, van die JS Gericke Biblioteek, vir haar bystand.
- My vrou, René en my dogter, Mieke vir hul volgehoue ondersteuning gedurende hierdie studie.

Opsomming

Huurooreenkomste is alledaagse verskynsels in die Suid-Afrikaanse en internasionale sakesektor. Dit is gewilder en dikwels goedkoper vir besighede om eiendom te huur, eerder as om dit te koop, om sodoende die gebruik van die eiendom te bekom. Ingesluit by eiendom wat gehuur word is onroerende-, roerende-, tasbare- en ontasbare eiendom.

Die voortydige beëindiging van huurooreenkomste is ook 'n alledaagse verskynsel in die Suid-Afrikaanse en internasionale sakesektor. Waar 'n huurooreenkoms voortydig beëindig word, is dit tans die praktyk dat die persoon wat die huurooreenkoms beëindig 'n beëindigingsboete moet betaal aan die ander party in die huurooreenkoms. Die huurooreenkoms kan egter deur óf die huurder óf die verhuurder beëindig word.

Wanneer beide die betalende party en die ontvangende party se inkomste-belastingaanspreeklikhede bereken word, kan hulle gekonfronteer word met die vraag oor hoe om die betaling of ontvangste van die beëindigingsboete vir inkomstebelastingdoeleindes te hanteer. Daar bestaan tans in die praktyk onsekerheid of die betaling of die ontvangste van hierdie beëindigingsboete kapitaal of inkomste van aard is. Die vraag of die betaling of ontvangste inkomste of kapitaal van aard is, hang dikwels af van die agtergrondfeite en moet elkeen individueel beoordeel word aan die hand van die riglyne wat reeds deur die howe neergelê is rondom inkomste teenoor kapitaal.

Ten einde die vraagstuk bevredigend te beantwoord, word ondersoek ingestel na die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in Australië, Kanada en die Verenigde State van Amerika. Die doel van hierdie ondersoek is om potensiële riglyne, hulpmiddels of beginsels te identifiseer wat binne 'n Suid-Afrikaanse konteks toegepas kan word en wat kan lei tot die effektiewe en deurdagte hantering van beëindigingsboetes vir Suid-Afrikaanse inkomstebelastingdoeleindes. Verder word die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes ingevolge huidige bestaande Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing ondersoek.

Summary

Leases are common phenomena in the South African and international business arena. Leasing is a popular and often cheaper method to obtain the use of property without the property being acquired. Included in property is immovable, movable, tangible and intangible property.

The premature termination of lease agreements are also a common phenomenon in the South African and international business arena. When a lease is terminated prematurely, it is currently the practice that the person who terminates the lease agreement has to pay a termination penalty to the other party of the lease agreement. A lease agreement can however be terminated by either the lessee or the lessor.

When both the paying and receiving parties assess their income tax liabilities, they may be confronted with the issue of how the payment or receipt of the termination penalty should be treated for income tax purposes. In practice there currently exists uncertainty whether the penalty should be treated as revenue- or capital in nature. The nature of this penalty depends on the background facts and must be judged individually on the basis of the guidelines approved by the courts laid down with respect to the issue of income versus capital.

For this issue to be satisfactorily answered, the income tax treatments of lease termination penalties in Australia, Canada and the United States of America are investigated. The purpose of this study is to find guidelines, tools and principles to be used in a South African context, which may lead to the efficient and careful handling of lease termination penalties for South African tax purposes. The treatment of a lease termination penalty under current South African tax legislation is also studied.

INDEKS

	Bladsy
Hoofstuk 1: Inleiding	1
1.1 Agtergrond	1
1.2 Probleemstelling	3
1.3 Doelstelling van hierdie studie	4
1.4 Motivering vir die studie	4
1.5 Navorsingsontwerp	5
1.6 Raamwerk van die studie	5
1.6.1 Huurooreenkomste	5
1.6.2 Die internasionale inkomstebelastinghantering van Beëindigingsboetes	6
1.6.3 Die Suid-Afrikaanse inkomstebelastinghantering van Beëindigingsboetes	6
1.6.4 Terugvoer van partye in die Suid-Afrikaanse belastingomgewing rakende die inkomstebelasting- hantering van beëindigingsboetes	6
1.6.5 Gevolgtrekking en aanbevelings	7
1.6.6 Bronnelys	7
Hoofstuk 2: Huurooreenkomste	8
2.1 Agtergrond van huurooreenkomste	8
2.2 Omskrywing en kategorisering van huurooreenkomste	8

2.3	Die rekeningkundige omskrywing en klassifikasie van 'n huurooreenkoms	9
2.4	Die inkomstebelastingomskrywing en -klassifikasie van 'n huurooreenkoms	10
2.5	Samevatting	13
2.6	Rekeningkunde teenoor inkomstebelasting	13
2.7	Gevolgtrekking	13
	Hoofstuk 3: Die internasionale inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes	15
3.1	Inleiding	15
3.2	Die motivering vir die gebruik van Australië, Kanada en die VSA as onderwerpe van hierdie studie	16
3.3	Agtergrond en tersaaklike bespreking van die struktuur en werking van die inkomstebelastingwetgewing, praktyk en regspraak in Australië, Kanada en die VSA wat relevant tot hierdie studie is	17
3.3.1	Australië	18
	3.3.1.1 Agtergrond	18
	3.3.1.2 Struktuur	19
3.3.2	Kanada	21
	3.3.2.1 Agtergrond	21
	3.3.2.2 Struktuur	22
3.3.2	Die VSA	24
	3.3.3.1 Agtergrond	24
	3.3.3.2 Struktuur	25

3.4	Metodologie gebruik vir die bestudering van die onderskeie lande se inkomstebelastingstelsels	26
3.5	Bespreking van die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in Australië, Kanada en die VSA	27
3.5.1	Agtergrond	27
3.5.2	Beëindigingsboetes scenario's wat deur die onderskeie lande se inkomstebelastingwetgewing- en praktyk hanteer word	28
3.5.2.1	Bespreking van Scenario 1	29
3.5.2.2	Bespreking van Scenario 2	45
3.6	Samevatting en gevolgtrekking	58
	Hoofstuk 4: Die Suid-Afrikaanse inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes	64
4.1	Inleiding	64
4.2	Agtergrond en bespreking van die struktuur en werking van die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetgewing	64
4.2.1	Agtergrond	64
4.2.2	Die struktuur en werking van aftrekkings binne die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet	65
4.2.3	Die struktuur en werking van bruto inkomste binne die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet	66
4.3	Metodiek wat gevolg is vir doeleindes van hierdie hoofstuk	67
4.4	Bespreking van die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in Suid-Afrika	68
4.4.1	Beëindigingsboetes in die Wet	68
4.4.2	Die twee verskillende scenario's	69

4.4.2.1	Bespreking van Scenario 1	69
4.4.2.2	Bespreking van Scenario 2	81
4.5	Samevatting	91
Hoofstuk 5: Terugvoer van partye in die Suid-Afrikaanse belasting- omgewing rakende die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes		94
5.1	Inleiding	94
5.2	Metodologie	94
5.3	Terugvoer vanaf respondente	95
5.4	Gevolgtrekking	101
Hoofstuk 6: Gevolgtrekking en aanbevelings		103
6.1	Inleiding	103
6.2	Die rekeningkundige hantering van huurooreenkomste en die moontlike skakeling met die inkomstebelastinghantering daarvan	103
6.3	Die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in Australië, Kanada, die VSA en Suid-Afrika	104
6.4	Aanbevelings	111
Bronnelys		113
Bylaag A		121
Bylaag B		123

AFKORTINGS EN TERMINOLOGIE

“afbetalingskredietooreenkoms”	Vaste-termyn ooreenkoms, anders as ’n bruikhuurooreenkoms. Dit word eerder beskou as ’n koopoooreenkoms;
“ATO”	Australian Taxation office;
“bedryfshuurooreenkoms”	’n Huur anders as ’n bruikhuur (met ander woorde: ’n huur wat nie die risiko’s en vergoeding verbonde aan die eiendomsreg oordra nie);
“beëindigingsboete”	’n Boete wat deur óf die huurder óf die verhuurder betaal moet word by die voortydige beëindiging van ’n huurooreenkoms;
“bruikhuurooreenkoms”	’n Huur wat in wese al die risiko’s en vergoeding verbonde aan die eiendomsreg van ’n bate van die verhuurder na die huurder oordra. Eiendomsreg of titel kan, maar hoef nie noodwendig uiteindelik oorgedra te word nie;
“CRA”	Canada Revenue Agency;
“die Code”	Internal Revenue Code of 1986 as amended (Title 26 of the U.S. Code);
“die VSA”	Die Verenigde State van Amerika;
“die Wet”	Die Inkomstebelastingwet No. 58 van 1962 (soos gewysig);

“huurooreenkoms”	Ooreenkoms tussen ’n huurder en verhuurder om ’n bepaalde bate te huur vir ’n bepaalde termyn;
“huurder”	Die party tot die huurooreenkoms wat geregtig is om die huurbate te gebruik;
“huurpremie”	’n Ekstra betaling (bo en behalwe die normale huurtarief) wat deur ’n huurder aan ’n verhuurder vir ’n bepaalde rede gemaak word;
“huurreg”	’n Reg om die huureiendom te gebruik;
“huurtarief”	Die ooreengekome bedrag wat op ’n gereelde basis deur die huurder aan die verhuurder betaal moet word;
“huurtermyn”	Die ooreengekome termyn wat die huurder die betrokke huurbate by die huurder sal huur;
“IAS”	International Accounting Standards;
“IFRS”	International Financial Reporting Standards;
“IRS”	Internal Revenue Service;
“ITA”	Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5 th Supp.));
“ITAA36”	Income Tax Assessment Act 1936 No.27 of 1936 of Australia as amended;
“ITAA97”	Income Tax Assessment Act 1997 No. 38 of 1997 of Australia as amended;
“ITC”	Income tax case;

“OECD”	Organization for Economic Co-operation and Development;
“Private regulasie”	’n Private regulasie word deur die ATO uitgereik. Dit is die ATO se interpretasie van ’n spesifieke transaksie of omstandigheid vir inkomstebe- lastingdoeleindes;
“SAID”	Suid-Afrikaanse Inkomstediens;
“verhuurder”	Die party tot die huurooreenkoms wat die eienaar van die huurbate is;
“verhuringsbesigheid”	Bedryf wat deur ’n verhuurder beoefen word om huurinkomste te genereer;

Hoofstuk 1: Inleiding

1.1 Agtergrond

Huurooreenkomste is alledaagse verskynsels in die Suid-Afrikaanse en internasionale sakesektor. Dit word beskou as 'n gewilder en dikwels goedkoper wyse vir besighede om die gebruik van eiendom te bekom deur die eiendom te huur, eerder as om dit te koop. Eiendom wat gehuur kan word sluit onroerende-, roerende-, tasbare- en ontasbare eiendom in.

Ingevolge die International Financial Reporting Standards (hierna genoem 'IFRS') kategorieer die International Accounting Standard 17 Leases ('IAS17') 'n huurooreenkoms as óf 'n bedryfshuurooreenkoms (hierna genoem "bedryfshuur") óf 'n bruikhuurooreenkoms (hierna genoem "bruikhuur") vir rekeningkundige doeleindes. 'n Afbetalingskredietooreenkoms, ook bekend as 'n huurkoop-ooreenkoms, word ingevolge paragraaf 6 van IAS 17 by die omskrywing van 'n huurooreenkoms ingesluit. Die rekeningkundige hantering van bruikhure en afbetalingskredietooreenkoms stem in beginsel ooreen met mekaar, terwyl bedryfshure vir rekeningkundige doeleindes anders hanteer word. Vir rekeningkundige doeleindes word die eienaarskap van die bate erken in die hande van die *huurder* in die geval van 'n bruikhuur en 'n afbetalingskredietooreenkoms. Die huurder erken gevolglik waardevermindering op die kosprys van die bate in sy finansiële rekords. In die geval van 'n bedryfshuur bly die eienaarskap van die bate egter in die hande van die *verhuurder* en word die huurpaaielemente gevolglik as uitgawe erken deur die huurder in sy finansiële rekords.

Vir inkomstebelastingdoeleindes word bruikhure, afbetalingskredietooreenkoms en bedryfshure elkeen afsonderlik hanteer. In die geval van 'n afbetalingskredietooreenkoms kan die huurder *slytasie* op die gehuurde bate en *finansieringskoste* op die lening as aftrekbare uitgawe eis. By 'n bruikhuur kan die huurder van die bate die *huurpaaielemente* as aftrekbare uitgawe eis. Hierdie huurpaaielemente sluit die kapitaal en finansieringskoste in. Laastens, in die geval van 'n bedryfshuur kan die huurder die *huurpaaielemente* as aftrekbare uitgawe eis. Hierdie huurpaaielemente bevat nie 'n finansieringskoste-komponent nie aangesien 'n bedryfshuur nie 'n finansieringstransaksie (soos wat dit die geval is by 'n bruikhuur en afbetalingskredietooreenkoms) is nie.

In die praktyk gebeur dit dikwels dat bruikhure, afbetalingskredietooreenkomste en bedryfshure voortydig beëindig kan word deur óf die huurder óf die verhuurder (Botha 2011). Die hoofrede hiervoor is dikwels dat die huurder nie die huurpaaielemente verder kan bekostig nie. Die gevolg hiervan is dat die verhuurder die bate terugneem en die huurder dan 'n beëindigingsboete moet betaal vir die voortydige beëindiging van die huur.

Die voortydige beëindiging van huurooreenkomste is 'n alledaagse verskynsel in die Suid-Afrikaanse en internasionale sakesektor. Die wêreldwye resessie vanaf 2008 tot en met 2009 het veroorsaak dat besighede in die kleinhandel- en vervaardigingsektor gekrimp het deurdat hul omsette afgeneem het as gevolg van 'n afname in die vraag na produkte en dienste deur verbruikers (*Hoe die globale resessie ons raak*, 2009).

Sodanige inkrimping van besighede het veroorsaak dat besighede sekere uitgawes, waarvan huuruitgawes deel gevorm het, moes besnoei. Ten einde hierdie huuruitgawes te besnoei, moet die huurder óf met sy verhuurder onderhandel vir 'n laer huurtarief óf hy moet die huurooreenkoms voortydig beëindig om sodoende 'n goedkoper huurooreenkoms te beding.

Die feit dat 'n besigheid finansieel swaarkry en kostes wil besnoei is egter nie die enigste rede waarom huurooreenkomste voortydig beëindig word nie. Die huurder se besigheid kan 'n snelgroeiende een wees met gesonde inkomste en kontantreserwes, met die gevolg dat die huurder dalk sy eie eiendom wil besit eerder as om dit te huur. In hierdie geval sal die huurder die huurooreenkoms voortydig beëindig om sodoende sy eie eiendom vroeër te bekom.

Dit kan ook gebeur dat die verhuurder die huurooreenkoms voortydig beëindig omdat hy om een of ander rede van die huurder ontslae wil raak. So 'n rede kan wees om 'n hoër huur te bekom of om die verhuurde eiendom self te gebruik.

Waar 'n huurooreenkoms voortydig beëindig word, is dit tans die praktyk dat die persoon wat die huurooreenkoms beëindig 'n beëindigingsboete moet betaal aan die ander party betrokke by die huurooreenkoms.

1.2 Probleemstelling

Wanneer die inkomstebelastingimplikasies vir beide die betalende party (hierna genoem “die betaler”) en die ontvangende party (hierna genoem “die ontvanger”) van die beëindigingsboete bereken word, word hulle gekonfronteer met die vraag oor hoe om die betaling of ontvangste van die beëindigingsboete vir inkomstebelastingdoeleindes te hanteer.

Vanuit ’n gesprek met ’n belastingpraktisyn blyk dit dat daar onsekerheid bestaan of die betaling of ontvangste van hierdie beëindigingsboete kapitaal of inkomste van aard is in die hande van die ontvanger en betaler (Groenewald, 2011). Volgens ’n ander belastingpraktisyn hang die vraag of die betaling of ontvangste inkomste of kapitaal van aard is, dikwels af van die agtergrondfeite en moet elke situasie individueel beoordeel word aan die hand van die riglyne wat reeds deur die howe neergelê is rondom die inkomste teenoor kapitaal kwessie (De Kock, 2011). Daar bestaan tans ’n gebrek aan ’n vereenvoudigde, prakties bruikbare stel riglyne om hierdie kwessie rondom beëindigingsboetes effektief uit te klaar.

Die vraag ten opsigte van die korrekte inkomstebelastinghantering van die beëindigingsboete kan slegs beantwoord word indien daar bevredigende antwoorde gevind kan word op die volgende primêre vrae:

1. Indien die *huurder* die betaling maak, wat is die aftrekbaarheid van die boete in sy hande en wat is die belasbaarheid van die bedrag in die *verhuurder* se hande?
2. Indien die *verhuurder* die betaling maak, wat is die aftrekbaarheid van die boete in sy hande en wat is die belasbaarheid van die bedrag in die *huurder* se hande?

Die bovermelde primêre vrae kan slegs beantwoord word indien daar bevredigende antwoorde gevind kan word op die volgende sekondêre vrae:

1. Watter tipes vaste-termyn ooreenkomste sal as huurooreenkomste geklassifiseer kan word vir inkomstebelastingdoeleindes?

2. Wat is die *aard* van die beëindigingsboete (vir inkomstebelastingdoeleindes) in die hande van:
 - i) die ontvanger; indien die *ontvanger*
 - a) die **verhuurder** is; en
 - b) die **huurder** is;
 - ii) die betaler; indien die *betaler*
 - a) die **verhuurder** is; en
 - b) die **huurder** is?
3. Gegewe die aard van die beëindigingsboete in die hande van die betrokke partye, wat sal die betrokke inkomstebelastingimplikasies vir elke scenario wees?

1.3 Doelstelling van hierdie studie

Hierdie werkstuk poog om die primêre vrae wat geopper is onder “1.2 probleemstelling” bevredigend te beantwoord en ’n werkbare oplossing te formuleer. Verder sal die werkstuk poog om ’n handleiding, vloeikaart of beslissingsboom te skep wat vir belastingpligtiges, akademië, belastingpraktisyns en die Suid-Afrikaanse Inkomstediens van hulp en waarde sal wees in die assessering van die korrekte inkomstebelastinghantering van ’n beëindigingsboete in óf die hande van die betaler óf die ontvanger daarvan.

1.4 Motivering vir die studie

Die voortydige beëindiging van boetes raak al hoe meer aktueel vanweë die redes verskaf in “1.1 Agtergrond”. Dit het tot gevolg dat belastingpraktisyns meer gereeld oor hierdie tipe transaksies gekonsulteer word.

Die blyk uit ’n voorlopige ondersoek dat die Suid-Afrikaanse Hof die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes soms inkonsekwent hanteer. In die belastinghofsake *ITC 175* (1930) 5 SATC 180(U) (‘ITC175’) en *ITC 355* (1936) 9 SATC 91(U) (‘ITC 355’) het die Hof beslis dat ’n beëindigingsboete kapitaal van aard was in die hande van die huurder wat dit ontvang het. Volgens Stiglingh, Koekemoer, van Schalkwyk, Wilcocks, de Swardt, en Jordaan (2011:9) is belastinghows egter nie bindend op hulself of ander hows nie, met die gevolg dat hul beslissings debatteerbaar is en dat daar nog nie duidelike riglyne bestaan ten opsigte van die inkomstebelasting-hantering van beëindigingsboetes nie.

Ten einde die toepaslikheid en aktualiteit van beëindigingsboetes te bepaal is navraag by verskeie ouditfirmas, onder andere PricewaterhouseCoopers, KPMG, Ernst & Young en Werksmans gedoen. Die Suid-Afrikaanse Inkomstediens is ook geraadpleeg. Die resultaat van hierdie navrae was dat dit beslis 'n relevante en aktuele tipe transaksie is (Bothe, 2011), dat hierdie tipe transaksie gereeld in die praktyk teëgekomp word (Botha, 2011) en dat daar verwarring rondom die aard en gevolglik die inkomstebelastinghantering daarvan bestaan (Groenewald, 2011).

Vanuit die bogenoemde kommentare bestaan daar dus tans 'n leemte vir 'n deeglik nagevorsde handleiding, vloeikaart of beslissingsboom wat alle moontlike scenario's rondom beëindigingsboetes oorweeg en wat 'n werkbare oplossing vir die korrekte inkomstebelastinghantering van hierdie boetes daarstel. Die studie behoort 'n waardevolle hulpbron te wees in die hand van die belastingpligtige, belastingpraktisyns, akademici en die Suid-Afrikaanse Inkomstediens om sodanige leemte te vul.

1.5 Navorsingsontwerp

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

1.6 Raamwerk van die studie

1.6.1 Hoofstuk 2: Huurooreenkomste

Die omskrywing van, en verskillende kategorieë huurooreenkomste wat bestaan vir rekeningkundige- en inkomstebelastingdoeleindes word in hierdie hoofstuk bespreek ten einde ooreenkomste en verskille te identifiseer en te bepaal watter tipes huurooreenkomste binne die bestek van hierdie studie val. 'n Kort bespreking word ook gevoer of die rekeningkundige hantering van huurooreenkomste kan dui op die inkomstebelastinghantering daarvan.

1.6.2 Hoofstuk 3: Die internasionale inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes

Die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes op huurooreenkomste in die buiteland word in hierdie hoofstuk bespreek. Die doel van hierdie hoofstuk is om die hantering van beëindigingsboetes vir inkomstebelastingdoeleindes in verskillende lande in die buiteland te bestudeer en met mekaar te vergelyk. Die doel van die bestudering van die hantering van hierdie transaksie vir inkomstebelastingdoeleindes in die buiteland is om moontlike hulpmiddels of riglyne, wat moontlik binne die Suid-Afrikaanse konteks toegepas kan word, te identifiseer. Vir die doeleindes van hierdie studie word die inkomstebelastingwetgewing van die Australië, Kanada en die Verenigde State van Amerika bestudeer.

1.6.3 Hoofstuk 4: Die Suid-Afrikaanse inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes

Die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes op huurooreenkomste ingevolge huidige Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing word in hierdie hoofstuk ondersoek. Die resultate van hierdie ondersoek word voorts vergelyk met die resultate van Hoofstuk 3, ten einde leemtes of gebreke in die huidige Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing te identifiseer om sodoende aanbevelings te maak ter verbetering van die Suid-Afrikaanse inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes.

1.6.4 Hoofstuk 5: Terugvoer van partye in die Suid-Afrikaanse belastingomgewing rakende die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes

In hierdie hoofstuk word terugvoer verskaf ten opsigte van vraelyste wat aan respondente gestuur is. Die doelwit van hierdie hoofstuk is om 'n geheelbeeld te bied van menings wat in die praktyk en akademie bestaan ten opsigte van die navorsingsprobleem in dié studie.

1.6.5 Hoofstuk 6: Gevolgtrekking en aanbevelings

Die verskillende inkomstebelastinghanterings van beëindigingsboetes in die buiteland, Suid-Afrika en die praktyk word vervolgens in hierdie hoofstuk saamgevat en teen mekaar opgeweeg ten einde die nodige gevolgtrekkings en aanbevelings te kan maak.

1.6.6 Bronnelys

Hoofstuk 2: Huurooreenkomste

2.1 Agtergrond van huurooreenkomste

'n Huurooreenkoms is 'n ooreenkoms waar 'n huurder die gebruik van 'n bate, waarvan hy nie die eienaar is nie, verkry vanaf 'n verhuurder vir 'n vasgestelde termyn teen 'n vasgestelde tarief of vergoeding of teenprestasie. Die regsbeginsels van toepassing op huurooreenkomste is so oud soos die Romeins-Hollandse reg waarop die Suid-Afrikaanse gemene reg geskoei is. Kommentaar gelewer deur Romeins-Hollandse skrywers soos Grotius, Van der Keesel en Voet, word vandag steeds in hofsake aangehaal om huurooreenkomste en die beginsels daaromtrent te verduidelik. Die gemene reg beginsels ten opsigte van huurooreenkomste bepaal onder andere dat:

- die verhuurder die eiendom aan die huurder vir sy genot van gebruik beskikbaar moet stel;
- die huureiendom identifiseerbaar moet wees;
- die reg op die gebruik van die huureiendom nie sonder voorafkennisgewing ontnem kan word nie;
- die huurder die volste reg het om die huurooreenkoms voortydig te beëindig, indien die huureiendom nie aan sy behoeftes voldoen nie.

Verder sal gevind word dat 'n huurooreenkoms nie skriftelik hoef te wees nie. Geen formaliteite word voorgeskryf vir 'n huurooreenkoms korter as 10 jaar nie en die partye kan mondelings 'n huurooreenkoms sluit. Die gemeenregtelike beginsels van toepassing op huurooreenkomste word by implikasie op die ooreenkoms tussen die partye van toepassing gemaak (Frank, 2011).

2.2 Omskrywing en kategorisering van huurooreenkomste

Alhoewel hierdie studie primêr fokus op die hantering van huurooreenkomste vir inkomstebelastingdoeleindes, word die bestudering van die IFRS se omskrywing en kategorisering van huurooreenkomste wel van waarde beskou vir die doeleindes van hierdie studie, aangesien daar vir rekeningkundige doeleindes duidelike onderskeid getref word tussen die verskillende kategorieë van huurooreenkomste. Die vraag word dus gestel of hierdie rekeningkundige hantering of omskrywing van die verskillende huurooreenkomste moontlik kan dui op die korrekte inkomstebelastinghantering of omskrywing van hierdie huurooreenkomste. Hierdie kwessie word later in hierdie hoofstuk kortliks onder afdeling 2.5 bespreek.

Die verskillende kategorieë en omskrywings van huurooreenkomste vir rekeningkundige- en inkomstebelastingdoeleindes word vervolgens bespreek. Enige verskille, waar van toepassing, word uitgelig en kortliks bespreek.

2.3 Die rekeningkundige omskrywing en klassifikasie van 'n huurooreenkoms

Die beginsels en riglyne wat neergelê word deur die IFRS en gevolglik die toepaslike rekeningkundige standaard ('IAS') word gebruik om die omskrywing en rekeningkundige hantering van 'n huurooreenkoms sinvol te bespreek. Vorster, Koen, Koornhof, Oberholster, Koppeschaar, Coetzee, Janse van Rensburg, Binnekade, Hattingh en Leith (2009: 258) omskryf 'n huurooreenkoms as "n ooreenkoms wat die reg oordra om bates vir 'n vasgestelde tydperk te gebruik, inruil vir 'n betaling of 'n reeks van betalings deur die huurder aan die verhuurder." IAS17 kategorieer twee tipes huurooreenkomste. Hierdie twee tipes huurooreenkomste is bedryfshure en bruikhure. Vorster *et al.* (2009: 258) bespreek hierdie twee kategorieë huurooreenkomste vir die doeleindes van IFRS as volg:

"Bruikhuur: 'n Huur wat in wese al die risiko's en vergoeding verbonde aan die eiendomsreg van 'n bate van die verhuurder na die huurder oordra. Eiendomsreg of titel kan, maar hoef nie noodwendig uiteindelik oorgedra te word nie.

Bedryfshuur: 'n Huur anders as 'n bruikhuur (m.a.w: 'n huur wat nie die risiko's en vergoeding verbonde aan die eiendomsreg oordra nie)."

Die verklaring van die bogenoemde is dat in die geval van 'n bruikhuur behoort die eienaarskap van die bate aan die *huurder* en in die geval van 'n bedryfshuur behoort die eienaarskap van die bate aan die *verhuurder*. Hierdie hantering verskil van die hantering vir inkomstebelasting in dié opsig dat by 'n bruikhuur die eienaarskap van die bate ook in die hande van die verhuurder vestig. Die afdeling wat hierna volg bespreek hierdie hantering in meer detail.

Ingevolge *IAS 17 paragraaf 6* word 'n afbetalingskredietooreenkoms (ook bekend as 'n huurkoop) ook geklassifiseer as 'n huurooreenkoms. Volgens Vorster *et al.* (2009: 277) vergelyk die rekeningkundige- en inkomstebelastinghantering van afbetalingskredietooreenkomste en bruikhure met mekaar:

“Daar is reeds vermeld dat IAS 17 ook oor die rekeningkundige hantering van huurkoopkontrakte (ook genoem afbetalingsverkoop-ooreenkomste of AVO) handel. Die rekeningkundige verantwoording van afbetalingskredietooreenkomste is soortgelyk aan dié van bruikhure, maar die belastingposisie verskil.”

Uit die bostaande volg dit dat daar dus drie tipes huurooreenkomste vir rekeningkundige doeleindes bestaan, naamlik bruikhure, bedryfshure en afbetalingskredietooreenkomste. Die inkomstebelastinghantering van huurooreenkomste word vervolgens bespreek.

2.4 Die inkomstebelastingomskrywing en -klassifikasie van ’n huurooreenkoms

Die Inkomstebelastingwet No. 58 van 1962 (hierna genoem “die Wet”) is tans die inkomstebelastingwetgewing wat in Suid-Afrika van krag is. Alhoewel die Wet nie ’n spesifieke omskrywing vir ’n *huurooreenkoms* bevat nie, het sekere akademiese skrywers in die belastingvakgebied ’n poging aangewend om hierdie begrip te omskryf. Huxam & Haupt (2011: 206) som verhuring as volg vir inkomstebelastingdoeleindes op:

*“Die Inkomstebelastingwet hanteer **verhuring** op ’n ander manier as dié vir rekeningkunde. Vir belastingdoeleindes in die geval van ’n **bruikhuur** en **bedryfshuur** behoort die bate aan die verhuurder en is dit die verhuurder wat die belastingvermindering eis (nl. a 12C of a 11(e)). Die huurder is nie die eienaar van die bate nie en word nie toegelaat om enige belastingvermindering op die bate te eis nie. Let op dat daar ’n uitsondering op die reël is in die geval waar geboue deur ’n huurder op die gehuurde grond opgerig word. Die betaling vir die gebruik van die bate is huurgeld en word deur die huurder ingevolge a 11(a) afgetrek en by die verhuurder se inkomste ingesluit.”*

Wat dus hier verduidelik word, is dat ’n huurooreenkoms verskillend beskou word vir inkomstebelastingdoeleindes as vir rekeningkundige doeleindes. Hierdie skrywers onderskei ook tussen bruikhure en bedryfshure (soos by rekeningkunde), maar die verskil in hierdie geval is dat ’n bruikhuur en ’n bedryfshuur op presies dieselfde wyse hanteer word vir inkomstebelastingdoeleindes, terwyl dit verskillend hanteer word vir rekeningkundige doeleindes.

Artikel 1 van die Wet, wat die meeste algemene omskrywings bevat, bevat ook nie ’n omskrywing vir ’n bruikhuur, ’n bedryfshuur of ’n afbetalingskredietooreenkoms nie.

Vanweë die gebrek aan die nodige omskrywings in artikel 1 van die Wet, word ander artikels in die Wet ondersoek ten einde duidelikheid in dié verband te verkry.

Die artikels in die Wet wat na vorms van hure verwys is artikels 23A, 24 en 24J. Uitleg Nota 48 tot die Wet brei verder uit oor artikel 24. Artikel 23A bevat 'n omskrywing vir 'n bedryfshuur, terwyl artikels 24 en 24J handel oor opskortende verkoopsooreenkomste, oftewel afbetalingskredietooreenkomste. *Artikel 23A* bevat die volgende omskrywing vir 'n *bedryfshuur*:

*“**“Bedryfshuur”**- 'n huur van roerende goed deur 'n verhuurder in die gewone verloop van sy besigheid (wat nie 'n bank-, finansiële dienste- of versekeringsbesigheid is nie) van die verhuring van bedoelde goed gesluit indien-*

(a) Bedoelde goed deur die lede van die publiek direk van daardie verhuurder ingevolge sodanige huur vir 'n tydperk van minder as een maand gehuur kan word;

(b) Die koste van die instandhouding van bedoelde goed en herstelwerk daaraan wat as gevolg van normale slytasie benodig is, deur die verhuurder gedra word; en

(c) Behoudens 'n vordering wat die verhuurder op die huurder mag hê as gevolg van die huurder se versuim om die eiendom behoorlik op te pas, die risiko van die vernietiging of verlies van of ander benadeling van bedoelde goed nie deur die huurder aanvaar word nie.”

Dus, volgens artikel 23A, is 'n bedryfshuur 'n doodgewone huur waar die eienaarskap van die bate in die hande van die verhuurder gevestig bly en die huurder hierdie bate huur om te gebruik vir 'n vasgestelde termyn. Hierdie hantering stem dus ooreen met die rekeningkundige hantering.

Die hantering van 'n *afbetalingskredietooreenkoms* word ingevolge artikels 24 en 24J geregleer. 'n Afbetalingskredietooreenkoms word in die Wet hanteer as 'n **koop-ooreenkoms** en nie as 'n huurooreenkoms nie, aangesien daar na 'n *verkoper* en 'n *koper* verwys word. Die inkomstebelastingimplikasies van 'n afbetalingskredietooreenkoms vir die *verkoper* word deur Vorster *et al.* (2009:301) as volg beskryf:

“Artikel 24 van die Inkomstebelastingwet bepaal dat, in die geval van afbetalingskredietverkope, die volle verkoopprijs die verkoper toeval, ongeag of die kontant daarvoor ontvang is of nie.”

Die koper se inkomstebelastingimplikasies word deur Vorster *et al.* (2009:277) as volg beskryf:

“Die koper kan slytasie op die kontantprijs van die bate eis indien die bate vir ’n kwalifiserende doel aangewend word, terwyl slegs finansieringskoste ingevolge artikel 11(b) van die Inkomstebelastingwet afgetrek word soos wat dit aangegaan word ...”

Die finansieringskoste-komponent van ’n afbetalingskredietooreenkoms word deur artikel 24J geregleer. Stiglingh *et al.* (2011:722) bespreek die hantering van ’n afbetalingskredietooreenkoms as volg:

*“Artikel 24J is ook op die finansieringskoste-element van die ’n **opskortende verkoopsooreenkoms** van toepassing. Opskortende verkoopsooreenkoms word gebruik ter finansiering van die verkryging, installasie, oprigting of konstruksie van enige masjinerie, aanleg, vliegtuig, implement, werktuig, artikel of lewende hawe wat, ingevolge a 11(bB), voorheen oor die termyn van die ooreenkoms versprei is. ’n Opskortende verkoopsooreenkoms is dus ’n artikel 24J instrument. Uitgesluit van die omskrywing van ’n instrument is huurooreenkoms (uitgesonderd verkoop-en-terughuurooreenkoms ingevolge a 23G).”*

Uitleg Nota 48 tot die Wet sluit egter ’n *bruikhuur* spesifiek van die omskrywing van ’n afbetalingskredietooreenkoms uit:

“The debtors’ allowance does not apply to leases in terms of which the lessee has an option to acquire the goods at the end of the lease. Such an option is not an agreement of sale, but merely confers on the holder of the right to enter into such an agreement at an agreed price at a future date.”

Tans bestaan daar egter geen artikel in die Wet wat spesifiek handel oor die inkomstebelastinghantering van *bruikhuur* nie. Dit is slegs in Uitleg Nota 48 waar daar na ’n *bruikhuur* verwys word. Uitleg Nota 48 sluit ’n *bruikhuur* spesifiek by die omskrywing van ’n afbetalingskredietooreenkoms uit. Dus is ’n *bruikhuur* nie ’n afbetalingskrediet-

ooreenkoms nie. Hierdie hantering vir inkomstebelastingdoeleindes verskil dus van die rekeningkundige hantering waar 'n bruikhuur op 'n soortgelyke wyse as 'n afbetalingskredietooreenkoms hanteer word.

2.5 Samevatting

Vanuit die bovermelde besprekings is dit duidelik dat daar wel ooreenkomste bestaan tussen IFRS en die Wet rondom die hantering van bedryfshure. Daar bestaan egter verskille tussen IFRS en die Wet rondom die hantering van bruikhure en afbetalingskredietooreenkomste.

IFRS hanteer bedryfshure, bruikhure en afbetalingskredietooreenkomste as huurooreenkomste, terwyl die Wet slegs bedryfshure en bruikhure hanteer as huurooreenkomste. Die afbetalingskredietooreenkomste word vir inkomstebelastingdoeleindes eerder as *koopoooreenkomste* gekategoriseer en gevolglik nie as huurooreenkomste nie. In die volgende afdeling word ondersoek ingestel na die vraag of die rekeningkundige hantering van huurooreenkomste moontlik op die inkomstebelastinghantering daarvan kan dui.

2.6 Rekeningkunde teenoor inkomstebelasting

Die besprekings in die vorige afdelings rondom die rekeningkundige hantering van huurooreenkomste laat die *moontlikheid* bestaan dat die rekeningkundige hantering van huurooreenkomste kan dui op die inkomstebelastinghantering daarvan. Dit is egter *geensins deurslaggewend* nie. Dit word aan die hand gedoen dat hierdie rekeningkundige hantering in ag geneem *kan* word, maar dat die Wet se bepalings wat moontlik van toepassing kan wees op huurooreenkomste, voorrang behoort te geniet en dus as die *deurslaggewende en bepalende* faktor(e) beskou behoort te word in die inkomstebelastinghantering van huurooreenkomste (Willemse, 2011:36).

2.7 Gevolgtrekking

Aangesien afbetalingskredietooreenkomste nie geklassifiseer word as huurooreenkomste ingevolge die Wet nie, sal hierdie ooreenkomste gevolglik buite die bestek van hierdie

studie val. Die huurooreenkomste waarop hierdie studie dus sal fokus is bedryfshure en bruikhure soos dit gekategoriseer word in die Wet.

Na aanleiding van die bogenoemde gevolgtrekking word daar in die hoofstukke hierna meer spesifiek op die inkomstebelastinghantering van die *beëindigingsboetes*, wat betaal of ontvang is by die voortydige beëindiging van bedryfs- en bruikhuurooreenkomste, gefokus. In hoofstuk 3 word 'n internasionale perspektief ten opsigte van die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes verkry. Vir doeleindes van hierdie ondersoek is die inkomstebelastingwetgewing- en praktyk van Australië, Kanada en die Verenigde State van Amerika gebruik.

Hoofstuk 3: Die internasionale inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes

3.1 Inleiding¹

Die vorige hoofstuk het 'n vergelyking tussen die rekeningkundige- en inkomstebelastingomskrywing- en klassifikasie van huurooreenkomste getref. Verskille en ooreenkomste is geïdentifiseer en bespreek. Die vraag is gestel of die rekeningkundige hantering van huurooreenkomste moontlik kan dui op die inkomstebelastinghantering daarvan. Voorts is die tipes huurooreenkomste wat binne die omvang van hierdie studie val, geïdentifiseer.

Die fokus van die studie verskuif derhalwe in die oorblywende hoofstukke na die inkomstebelastinghantering van die beëindigingsboete self. In Hoofstuk 3 word ondersoek ingestel na die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete vanuit 'n internasionale perspektief. Die doel van hierdie ondersoek is om potensiële riglyne, hulpmiddels of beginsels te identifiseer wat binne 'n Suid-Afrikaanse konteks toegepas kan word en wat kan lei tot die effektiewe en deurdagte hantering van beëindigingsboetes vir Suid-Afrikaanse inkomstebelastingdoeleindes.

In Hoofstuk 3 word ondersoek ingestel na die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in Australië, Kanada en die Verenigde State van Amerika (hierna genoem "die VSA"). Hierdie ondersoek word gedoen ten einde vas te stel of elkeen van hierdie lande van enige inkomstebelastingbeginsels- of praktyk gebruik maak wat binne 'n Suid-Afrikaanse konteks van nut kan wees ten einde beëindigingsboetes op 'n korrekte en deursigtige wyse vir inkomstebelastingdoeleindes te hanteer. Relevante regspraak en betroubare akademiese bronne in Australië, Kanada en die VSA word ook ondersoek om enige beginsels te identifiseer wat teen die agtergrond van hierdie studie binne 'n Suid-Afrikaanse konteks van waarde kan wees.

¹ Die struktuur van hierdie hoofstuk berus op die struktuur van Willemse (2011) se vierde hoofstuk.

Die hoofstuk sluit af met 'n tersaaklike samevatting van die uitkomst wat bereik is. Ten einde 'n sinvolle en logiese struktuur daar te stel, word die hoofstuk in die volgende onderafdelings verdeel:

- Motivering vir die gebruik van Australië, Kanada en die VSA as onderwerp van hierdie studie;
- Agtergrond en tersaaklike bespreking van die struktuur en werking van die inkomstebelastingwetgewing, praktyk en regspraak van Australië, Kanada en die VSA wat relevant is tot hierdie studie;
- Metodologie gebruik vir die bestudering van die onderskeie lande se inkomstebelastingstelsels;
- Die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in Australië, Kanada en die VSA;
- Samevatting.

3.2 Die motivering vir die gebruik van Australië, Kanada en die VSA as onderwerpe van hierdie studie

Australië

Australië is geselekteer weens die feit dat die land deel vorm van die Statebond, waarvan Suid-Afrika tans ook 'n lid is (Commonwealth Foundation, [s.a.]). Australië is 'n ontwikkelde eerste wêreld land met 'n gevorderde ekonomie en inkomstebelastingstelsel. Australië is lid van die "Organization for Economic Co-operation and Development" ('OECD') wat toonaangewers is met betrekking tot die daarstel van eenvormige ekonomiese standaarde en toepassing van gesonde deurdagte ekonomiese praktyk, onder andere in die gebiede van ekonomie, belasting en rekeningkunde (OECD Member Countries, [s.a.]).

Bo en behalwe die bogenoemde redes beskik Suid-Afrika oor gesonde en stewige handelsbande met Australië (Australian Government – Department of Foreign Affairs and Trade: South Africa country brief – August 2008, [s.a.]). Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing toon verskeie ooreenkomste met Australië se inkomstebelastingwetgewing vanweë die feit dat beide hierdie lande voormalige Britse Kolonies is, en daar dus 'n sterk Britse invloed by die ontwikkeling van hierdie lande se inkomstebelastingwetgewing te bespeur is. Laastens, die inkomstebelastingwetgewing in Suid-Afrika is vir die eerste keer in 1914 in die vorm van die Inkomstebelastingwet No.28 van

1914 ingestel, wat sy oorsprong in die New South Wales Act van 1895 gehad het (Huxham *et al.*, 2010:6). Die feit dat Suid-Afrika se inkomstebelastingwetgewing sy oorsprong grootliks aan Australiese inkomstebelastingwetgewing te danke het, dien as verdere motivering vir die gebruik van Australië as onderwerp van hierdie studie.

Kanada

Kanada vorm deel van die Statebond (Commonwealth Foundation, [s.a.]), waarvan Suid-Afrika tans ook 'n lid is, en is ook lid van die "Organization for Economic Co-operation and Development" (OECD) (OECD Member Countries, [s.a.]). Kanada beskik oor ekonomiese stelsels wat as hoogs suksesvol beskou word (Rabbior, 2011:3). Kanada behoort dus per implikasie 'n goed ontwikkelde inkomstebelastingstel te hê wat vir die doeleindes van hierdie studie van waarde behoort te wees. Die bestudering van Kanadese inkomstebelastingwetgewing- en praktyk word dus as sinvol beskou vir doeleindes van hierdie studie.

Die VSA

Die VSA is lid van die "Organization for Economic Co-operation and Development" ('OECD') (OECD Member Countries, [s.a.]). Die VSA vorm egter nie deel van die Statebond nie (Commonwealth Foundation, [s.a.]), maar die VSA is 'n land met 'n steeds groeiende en gesonde ekonomie (Countrystudies, [s.a.]). Die belastingstelsel van die VSA word dus as 'n goed ontwikkelde stelsel beskou en behoort vir die doeleindes van hierdie studie van waarde te wees. Die inkomstebelastingpraktyk- of wetgewing in die VSA mag moontlik alternatiewe moontlikhede vir die hantering van beëindigingsboetes lewer.

3.3 Agtergrond en tersaaklike bespreking van die struktuur en werking van die inkomstebelastingwetgewing, praktyk en regspraak in Australië, Kanada en die VSA wat relevant is tot hierdie studie

Tydens die bestudering van die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in Australië, Kanada en die VSA is daar eerstens 'n studie gemaak van hierdie lande se onderskeie inkomstebelastingstelsels. Die bestudering van hierdie lande se inkomstebelastingstelsels is belangrik aangesien die hantering van beëindigingsboetes vir inkomstebelastingdoeleindes slegs suksesvol vasgestel kan word indien die werking van die betrokke land se belastingstelsel verstaan word. Verder is die metodes waarvolgens hierdie inkomstebelastingstelsels geïnterpreteer word bepaal en hierdie interpretasies is

dan gebruik om 'n metode te identifiseer waarmee die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes bepaal kan word.

3.3.1 Australië

3.5.1.1 Agtergrond

Volgens Willemse (2011:39) bestaan daar tans in die Australiese belastingstelsel, net soos in Suid-Afrika, drie bronne van inkomstebelastingwetgewing in Australië, naamlik Statutêre wetgewing, Gemene reg en die Praktyk van die “Australian Tax Office (‘ATO’). Statutêre wetgewing word saamgestel deur die Australiese Parlement en bevat wette soos die “Income Tax Assessment Acts” en regulasies gemaak onder hierdie wette. Die Gemeenereg word geskep deur die beslissings van die Australiese hofe en tribunale. Die praktyk van die “Australian Taxation Office” (‘ATO’) hanteer die wyse die wette geadministreer en toegepas word van dag tot dag. In Suid-Afrika word hierdie funksie deur die Suid-Afrikaanse Inkomstediens (‘SAID’) verrig.

Verder bestaan daar volgens Willemse (2011:39) verskeie inkomstebelastingwette in Australië, naamlik die inkomstebelastingwetgewing (“Income Tax Assessment Act 1997” (‘ITAA97’), “Income Tax Assessment Act 1936” (‘ITAA36’)), die “Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986”, “Taxation Administration Act 1953” en die “A New Tax System (Goods and Services Tax) Act”.

Volgens Woellner, Barkoczy, Murphy & Evans (2004:53) vervang die “Income Tax Assessment Act 1997” baie van die basiese bepalings wat voorheen in die “Income Tax Assessment Act 1936” vervat is. Dit verhoog egter die waarskynlikheid dat die verskeie veranderinge in bewoording, onopsetlik die verandering in betekenis of interpretasie van die wetgewing mag veroorsaak. Dit mag daartoe lei dat gevestigde regspraak irrelevant kan word en nuwe gesag dus nodig is om die nuutste bepalings te interpreteer. Om hierdie potensiële probleem op te los is artikel 1-3 by ITAA97 ingevoeg om te verseker dat die gevestigde betekenis van die ITAA36 bepalings toegepas word in die ooreenstemmende ITAA97 bepalings (Woellner et al., 2004:53). Hierdie artikel rekonsilieer dus die interpretasie van ITAA36 met dié van ITAA97. Die twee wette word gevolglik in wisselwerking met mekaar gebruik en toegepas (Willemse, 2011:40).

Vir doeleindes van hierdie studie is egter slegs die “Income Tax Assessment Act 1997” (‘ITAA97’) en “Income Tax Assessment Act 1936” (‘ITAA36’) relevant en toepaslik, maar ’n begrip van die wisselwerking tussen hierdie twee wette is noodsaaklik vir doeleindes van hierdie studie.

Die hiërargie van die Australiese howe speel verder ’n belangrike rol in die uitleg van inkomstebelastingwetgewing. Hierdie rol is deur Willemse (2011:40) as volg saamgevat:

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

3.3.1.2 Struktuur

Volgens Willemse (2011:42) bevat artikel 8 van die “Income Tax Assessment Act 1997” bepalings wat handel oor aftrekkings. Artikel 8-10 van ITAA97 verbied enige dubbele aftrekkings. Artikel 8-1 bevat die algemene aftrekkingsformule, terwyl artikel 8-5 die spesifieke aftrekkingsbepalings hanteer. Die onderskeie bepalings lees *verbatim* as volg:

“8-1 General deductions

(1) You can **deduct** from your assessable income any loss or outgoing to the extent that:

- a) it is incurred in gaining or producing your assessable income; or
- b) it is necessarily incurred in carrying on a business for the purpose of gaining or producing your assessable income.

(2) However, you cannot deduct a loss or outgoing under this section to the extent that:

- a) it is a loss or outgoing of capital, or of a capital nature; or
- b) it is a loss or outgoing of a private or domestic nature; or

- c) *it is incurred in relation to gaining or producing your exempt income or your non-assessable non-exempt income; or*
- d) *a provision of this Act prevents you from deducting it.*

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

8-5 Specific deductions

- (1) *You can also **deduct** from your assessable income an amount that a provision of this Act (outside this Division) allows you to deduct.*
- (2) *Some provisions of this Act prevent you from deducting an amount that you could otherwise deduct, or limit the amount you can deduct.*
- (3) *An amount that you can deduct under a provision of this Act (outside this Division) is called a **specific deduction**.”*

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

Algemene- en spesifieke aftrekkings word afgetrek vanaf ’n belastingpligtige se aanslaanbare inkomste (oftewel “assessable income”). Ten einde ’n belastingpligtige se aanslaanbare inkomste te bereken word ’n proses van eliminasië (soortgelyk aan die proses by aftrekkings) gevolg om vas te stel of ’n ontvangste aanslaanbare inkomste is al dan nie. Hierdie proses behels dat ondersoek ingestel moet word of daar eerstens ’n spesifieke insluiting bestaan by aanslaanbare inkomste vir die betrokke ontvangste, al dan nie. In die geval waar daar geen spesifieke insluiting by aanslaanbare inkomste bestaan nie, behoort die elemente of kenmerke van die betrokke ontvangste opgeweeg te word teen die vereistes van die algemene omskrywing van aanslaanbare inkomste. Enige

vrystelling van die ontvangste vir inkomstebelastingdoeleindes behoort gevolglik ook oorweeg te word.

Volgens Woellner *et al.*, (2004: 296) is die eerste stap om die belasbare inkomste van 'n entiteit te bepaal die berekening van die entiteit se aanslaanbare inkomste. Die aanslaanbare inkomste van 'n entiteit vir 'n jaar van aanslag is die som van die entiteit se normale inkomste (oftewel "ordinary income") en die statutêre inkomste (oftewel "statutory income") (Woellner *et al.*, 2004:296). Verder bestaan daar twee tipes inkomste wat nie deel van aanslaanbare inkomste vorm nie, naamlik vrygestelde inkomste (oftewel "exempt income") en nie-aanslaanbare inkomste (oftewel "non-assessable income") (Woellner *et al.* 2004:296). Normale inkomste bestaan uit algemene inkomste, wat deur 'n entiteit gegeneer word en by aanslaanbare inkomste ingesluit word (Woellner *et al.*, 2004:296). Statutêre inkomste is inkomste wat deur spesifieke artikels by aanslaanbare inkomste ingesluit word. Die belangrikste statutêre inkomste is kapitale winste (Woellner *et al.*, 2004:297).

'n Ontvangste kan dus slegs by aanslaanbare inkomste ingesluit word indien dit aan die vereistes van óf die normale inkomste óf die statutêre inkomste voldoen en verder nie deur enige bepaling van die inkomstebelastingwette eksplisiet uitgesluit word nie. Die afleiding word gevolglik gemaak dat 'n proses van eliminasië gevolg moet word ten einde te bepaal of 'n ontvangste belasbaar sal wees, al dan nie. Indien die ontvangste gevolglik nie deel uitmaak van statutêre inkomste nie, kan die belastingpligtige hom wend tot die algemene bepaling van normale inkomste. Oorweging moet egter ook geskenk word aan enige bepaling wat die ontvangste eksplisiet uitsluit.

3.3.2 Kanada

3.3.1.1 Agtergrond

Die inkomstebelastingwet wat tans in Kanada van krag is, is die *Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.))* (hierna genoem die "ITA"). Die Federale Regering van Kanada vorder inkomstebelasting namens die onderskeie provinsies van hierdie land (behalwe Quebec wat sy eie inkomstebelastingstelsel het) in ten opsigte van *persoonlike* inkomstebelasting. Kanadese belastingpligtiges betaal twee tipes inkomstebelasting, naamlik *Persoonlike* inkomstebelasting en *Korporatiewe* inkomstebelasting. Persoonlike

inkomstebelasting word bereken as 'n persentasie van die individuele belasbare inkomste. Korporatiewe belasting word deur die Canada Revenue Agency (hierna genoem "CRA") op nasionale vlak ingevorder. Die provinsies Alberta en Quebec vorder egter self hul korporatiewe belasting in. Maatskappye betaal belasting op inkomste en kapitale winste. Slegs die helfte van kapitale winste is egter belasbaar (The Income tax history of Canada, [s.a.]).

Die belastinghof in Kanada is in 1983 gestig en handel totaal onafhanklik van die CRA. Hierdie is 'n gesaghebbende hof waarna individue en maatskappy hulself vir nodige dispute met die CRA kan wend (The Tax Court of Canada, [s.a.]). Verder kan die CRA gevorderde belasting regulasies (oftewel "advanced tax rulings") uitreik wat leiding rondom spesifieke transaksies se inkomstebelastinghantering verskaf (Income tax rulings and interpretations, [s.a.]).

3.3.2.2 Struktuur

Die ITA bestaan uit 262 artikels, waarvan die meeste spesifieke riglyne rondom die inkomstebelastinghantering van 'n wye spektrum van transaksies verskaf. Artikel 2 van Afdeling A van die ITA som die bepaling van belasbare inkomste *verbatim* as volg op:

"Tax payable by persons resident in Canada

2. (1) An income tax shall be paid, as required by this Act, on the **taxable income** for each taxation year of every person resident in Canada at any time in the year.

Taxable income

(2) The taxable income of a taxpayer for a taxation year is the taxpayer's income for the year plus the additions and minus the deductions permitted by Division C."

Inkomstebelasting word dus bereken op die *belasbare inkomste* van 'n belastingpligtige wat bereken word as inkomste, plus toevoegings, minus aftrekkings. Artikel 3 van Afdeling B van die ITA omskryf *inkomste* as die totaal van alle bedrae (uitgesluit kapitale winste) wat die belastingpligtige toeval vir die betrokke belastingjaar. Hierdie omskrywing is slegs die *algemene* omskrywing van inkomste, maar daar bestaan ook *spesifieke inkomste* wat spesifiek in die ITA ingesluit word.

'n Ontvangste kan dus slegs by belasbare inkomste ingesluit word indien dit aan die vereistes van óf *inkomste* óf die *spesifieke inkomste* voldoen en verder nie deur enige bepalings van die inkomstebelastingwet eksplisiet uitgesluit word nie. Die afleiding word gevolglik gemaak dat 'n proses van eliminasië gevolg moet word ten einde te bepaal of 'n ontvangste belasbaar sal wees, al dan nie. Indien die ontvangste gevolglik nie deel uitmaak van *spesifieke inkomste* nie, kan die belastingpligtige hom wend tot die algemene bepalings van *inkomste*. Oorweging moet egter ook geskenk word aan enige bepalings wat die ontvangste eksplisiet uitsluit.

Die ITA hanteer aftrekkings wat betrekking het op werknemers sowel as normale bedrywighede. Vir die doeleindes van hierdie studie word gefokus op die aftrekkings wat op normale bedrywighede betrekking het. Artikel 18(1)(a) en (b) van die ITA hanteer die *algemene* aftrekkingsformule wat op bedrywighede van toepassing is. Hierdie artikel lees *verbatim* as volg:

*“18. (1) In computing the income of a taxpayer from a business or property **no** deduction shall be made in respect of*

*(a) an outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the **purpose of gaining or producing income** from the business or property;”*

*b) an outlay, loss or replacement of **capital**, a payment on account of capital or an allowance in respect of depreciation, obsolescence or depletion except as expressly permitted by this Part;”*

Die bogenoemde artikel bepaal dus dat 'n onkoste slegs aftrekbaar sal wees indien die onkoste aangegaan was ter *voortbrenging van inkomste* en *nie kapitaal van aard* is nie. Daar bestaan ook 'n aantal *spesifieke* artikels in die ITA wat spesifieke transaksies se aftrekbaarheid en inkomstebelastingimplikasies bespreek.

'n Aftrekking kan slegs geëis word indien dit aan die vereistes van óf 'n *spesifieke* aftrekkingsbepaling óf die *algemene* aftrekkingsbepaling voldoen en verder nie deur enige bepalings van die inkomstebelastingwette eksplisiet verbied word nie. Die afleiding word gevolglik gemaak dat 'n proses van eliminasië gevolg moet word ten einde te bepaal of 'n

afrekkingsgeëis kan word, al dan nie. Indien daar gevolglik nie 'n spesifieke afrekkingsgeëis bestaan waaronder 'n belastingpligtige 'n afrekkingsgeëis kan eis nie, kan die belastingpligtige hom wend tot die algemene afrekkingsbepaling. Oorweging moet egter ook geskenk word aan enige bepalings wat die afrekkingsgeëis eksplisiet verbied.

3.3.3 Die VSA

3.3.3.1 Agtergrond

Die inkomstebelastingstelsel in die VSA is opgestel op beide Federale- en Staat vlak. Elke staat het dus sy eie individuele inkomstebelastingstelsel en bykomend daartoe is daar ook 'n nasionale belastingstelsel. Die belastingstelsel in die VSA is dus tweevoudig. Elke belastingpligtige behoort inkomstebelasting aan beide die Staat waar hy woonagtig is sowel as aan die Federale regering te betaal. Die belastingpligtige behoort jaarliks twee inkomstebelastingopgawes te voltooi en in te dien. Verder bestaan daar twee tipes inkomstebelasting, naamlik *persoonlike* en *korporatiewe* inkomstebelasting. Individue betaal persoonlike belasting en maatskappye betaal korporatiewe belasting (US Taxation, [s.a.]).

Die Federale Wet word primêr deur die Internal Revenue Service ('IRS') geadminestreer. In die VSA is die *Internal Revenue Code of 1986 as amended (Title 26 of the U.S. Code)* (hierna genoem "die Code") die primêre inkomstebelastingwetgewing wat gebruik word. Ander federale inkomstebelastingwetgewing wat in die VSA gevind word, is onder andere, voorgestelde regulasies deur die IRS uitgereik, tydelike regulasies deur die IRS uitgereik, inkomste-regulasies deur die IRS uitgereik, private bindende regulasies deur die IRS uitgereik en federale hofbeslissings. Daar bestaan belastinghowe in al die groot stede van die VSA en hierdie howe hanteer uitsluitlik dispute tussen die IRS en belastingpligtiges. Enige beslissings van hierdie howe kan verder betwis word in die Federale Distriks Appèlhof wat onder die gesag van die Federale hooggeregshof van die VSA val (HG.Org Legal Directories, [s.a.]).

3.3.3.2 Struktuur

In die VSA word 'n belastingpligtige se inkomstebelastingaanspreeklikheid bepaal op grond van sy vlak van belasbare inkomste. Belasbare inkomste word deur artikel 63(a) van die Code omskryf as bruto inkomste minus toelaatbare aftrekkings. Die algemene definisie van bruto inkomste word in artikel 61(a) van die Code omskryf. Die *algemene* omskrywing van bruto inkomste lees *verbatim* as volg:

*“Except as otherwise provided in this subtitle, gross income means **all income** from whatever source derived...”*

Verder bestaan daar ook spesifieke *insluitings* by bruto inkomste wat ingevolge artikels 71 to 90 van die Code hanteer word. Daar bestaan ook spesifieke *uitsluitings* wat ingevolge artikels 101 tot 140 van die Code hanteer word. Geen melding word egter in die omskrywing van bruto inkomste gemaak van ontvangstes wat kapitaal van aard is nie.

Artikel 64 van die Code omskryf gewone inkomste (oftewel “ordinary income”). Hierdie omskrywing meld dat ontvangstes van kapitale aard *nie* by hierdie omskrywing ingesluit word nie, maar eerder ingevolge artikel 1231(b) van die Code hanteer behoort te word. Artikel 64 lees *verbatim* as volg:

*“For purposes of this subtitle, the term “ordinary income” includes any gain from the sale or exchange of property which is **neither a capital asset nor property** described in section 1231(b). Any gain from the sale or exchange of property which is treated or considered, under other provisions of this subtitle, as “ordinary income” shall be treated as gain from the sale or exchange of property which is **neither a capital asset nor property** described in section 1231(b).”*

Artikel 1231 van die Code handel spesifiek oor ontvangstes wat kapitaal van aard is met betrekking tot eiendom wat in die beoefening van 'n bedryf gebruik word. Artikel 1231(a) bespreek algemene sowel as spesifieke reëls vir die berekening van 'n kapitale wins, terwyl artikel 1231(b) die algemene en spesifieke definisies van eiendomme wat vir die beoefening van 'n bedryf gebruik word, bespreek. Dit wil dus voorkom of bruto inkomste en gewone inkomste slegs voorsiening maak vir ontvangstes wat *inkomste* van aard is en dat ontvangstes wat *kapitaal* van aard is eksplisiet uitgesluit word en onder artikel 1231 in die Code hanteer word.

'n Ontvangste kan dus slegs by belasbare inkomste ingesluit word indien dit aan die vereistes van óf *algemene* bruto- en gewone inkomste óf die *spesifieke* insluitings by bruto inkomste voldoen en verder nie deur enige bepalings van die Code eksplisiet van bruto inkomste uitgesluit word nie. Die afleiding word gevolglik gemaak dat 'n proses van eliminasië gevolg moet word ten einde te bepaal of 'n ontvangste belasbaar sal wees, al dan nie. Indien die ontvangste gevolglik nie deel uitmaak van die *spesifieke* insluitings by bruto inkomste nie, kan die belastingpligtige hom wend tot die *algemene* bepalings van bruto- en gewone inkomste. Oorweging moet egter ook geskenk word aan enige bepalings wat die ontvangste eksplisiet by bruto inkomste uitsluit.

Aangesien belasbare inkomste bereken word deur toelaatbare aftrekkings by bruto inkomste af te trek is dit gevolglik belangrik om te bepaal waaruit hierdie toelaatbare aftrekkings bestaan. Artikels 161 tot 250 van die Code bevat die verskillende aftrekbare uitgawes wat spesifiek op maatskappye van toepassing is. Artikels 151 tot 153 van die Code bevat die aftrekkings wat spesifiek op persoonlike belasting van toepassing is. Artikels 261 tot 280 van die Code bevat egter nie-toelaatbare aftrekkings waarvan artikel 263 spesifiek na onkoste verwys wat kapitaal van aard is. Kapitaaltoelaes word egter wel in sekere gevalle as aftrekkings toegelaat.

'n Aftrekking kan slegs geëis word indien dit deel vorm van die toelaatbare aftrekkings soos per artikels 151 tot 250 van die Code en nie deur artikels 261 tot 280 eksplisiet verbied word nie. Die afleiding word gevolglik gemaak dat 'n proses van eliminasië gevolg moet word ten einde te bepaal of 'n aftrekking geëis kan word, al dan nie. Eerstens moet bepaal word of 'n onkoste spesifiek aftrekbaar is en verdere oorweging moet vervolgens geskenk word aan enige bepalings wat die aftrekking eksplisiet verbied.

3.4 Metodologie gebruik vir die bestudering van die onderskeie lande se inkomste-belastingstelsels

Die keuse van metodologie vir die doeleindes van hierdie hoofstuk is van kardinale belang ten einde te verseker dat die ondersoek op 'n gestruktureerde en sinvolle wyse uitgevoer word. Die kernbeginsel van die ondersoek is dat die inkomstebelastingwet van die betrokke land die primêre bron bly. Hierna word regspraak- en praktykbeginsels bestudeer en bespreek.

Die onderskeie lande se inkomstebelastingwetgewing is bestudeer vir artikels of bepalings wat beëindigingsboetes *spesifiek* hanteer. Daarna is regspraak ondersoek wat *spesifiek* oor beëindigingsboetes gehandel het. Laastens is praktykbeginsels wat spesifiek oor beëindigingsboetes handel, ondersoek deur relevante akademiese bronne asook skrywes of interpretasies van betrokke belastingowerhede te raadpleeg. Indien daar nie spesifieke aftrekkingsbepalings of insluitings geïdentifiseer is nie, is die algemene bepalings oorweeg. 'n Omvattende gedetailleerde bespreking van algemene bepalings word egter nie gedoen nie aangesien dit buite die omvang van hierdie hoofstuk val. Die hoofdoel van hierdie hoofstuk is om afdelings te identifiseer wat *spesifiek* met beëindigingsboetes handel binne die konteks van hierdie studie en om 'n begrip te verkry van die aard van die beëindigingsboete in verskeie scenario's.

3.5 Bespreking van die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in Australië, Kanada en die VSA

3.5.1 Agtergrond

Die voortydige beëindiging van 'n huurooreenkoms is in der waarheid 'n voortydige *kansellasië* van 'n huurooreenkoms. Die voortydige beëindiging van 'n huurooreenkoms verskil dus van die *voltooiing* van 'n huurooreenkoms. Die voltooiing van 'n huurooreenkoms gaan gewoonlik nie gepaard met die betaling of ontvangste van 'n boete nie, omdat al die bepalings en voorwaardes van die huurooreenkoms nagekom is tot en met die verstryking van die ooreenkoms. In teenstelling hiermee gaan die voortydige beëindiging van 'n huurooreenkoms egter gewoonlik gepaard met die betaling of ontvangste van 'n beëindigingsboete.

Die voortydige beëindiging van 'n huurooreenkoms het gewoonlik tot gevolg dat een van die partye tot die huurooreenkoms finansiële skade ly deurdat hy die reg van gebruik van 'n bate voortydig ontnem word of deurdat die inkomstegenererende vermoë van die bate onderbreek word. Die beëindigingsboete dien dus as finansiële kompensasië vir die lydende party. Huurooreenkoms kan vir verskeie redes beëindig word, waarvan die vernaamste redes vir die onderskeidelik die huurder en verhuurder, die volgende is:

Huurder:

- Die huurder kan nie meer die huurgeld bekostig nie; of
- die huurder benodig nie meer die huurbate nie; of
- die huurder ontwikkel die behoefte om sy eie bate te koop.

In die bogenoemde gevalle betaal die *huurder* dus 'n beëindigingsboete aan die verhuurder om die huurooreenkoms voortydig te beëindig.

Verhuurder:

- Die verhuurder identifiseer 'n huurder wat sy huurbate kan huur teen 'n meer winsgewende huurtarief; of
- die verhuurder wil die huurbate self gebruik; of
- die verhuurder wil die huurbate verkoop; of
- die verhuurder wil die huurbate vir ander doeleindes aanwend.

In die bogenoemde gevalle betaal die *verhuurder* dus 'n beëindigingsboete aan die huurder om die huurooreenkoms voortydig te beëindig.

Die inkomstebelastinghantering van die betaling en die ontvangste van hierdie beëindigingsboete is belangrik aangesien die party wat skade ly moontlik belas gaan word op hierdie ontvangste en die party wat die betaling maak moontlik nie 'n aftrekking vir inkomstebelastingdoeleindes sal kry nie. Die inkomstebelastingimplikasies van hierdie beëindigingsboete sal moontlik 'n deurslaggewende faktor wees in die onderhandelinge wat sal plaasvind rondom die voortydige beëindiging van die huurooreenkoms, aangesien hier voor- en nadele vir beide partye tot die ooreenkoms kan wees.

3.5.2 Beëindigingsboetes scenario's wat deur die onderskeie lande se inkomstebelastingwetgewing- en praktyk hanteer word

Tydens die bestudering van die inkomstebelastingwetgewing en praktyke van Australië, Kanada en die VSA, is twee scenario's geïdentifiseer wat aanleiding kan gee tot die betaling of ontvangste van 'n beëindigingsboete en wat deur wetgewing en praktyke aangespreek word. Hierdie twee scenario's is as volg:

Scenario 1: Die huurder beëindig die huurooreenkoms voortydig weens die feit dat hy nie meer die huurgeld ten opsigte van die huurooreenkoms kan bekostig nie, of die huurder benodig nie meer die huureiendom nie, of die huurder ontwikkel

die behoefte om sy eie eiendom te koop. In hierdie geval betaal die huurder 'n beëindigingsboete aan die verhuurder om die huurooreenkoms voortydig te beëindig.

Scenario 2: Die verhuurder beëindig die huurooreenkoms voortydig wees die feit dat hy 'n huurder identifiseer wat sy perseel of bate kan huur teen 'n meer winsgewende huurtarief of die verhuurder wil die eiendom self gebruik, of die eiendom verkoop. In hierdie geval betaal die verhuurder 'n beëindigingsboete aan die huurder om die huurooreenkoms voortydig te beëindig.

Die inkomstebelastinghantering van die bogenoemde twee scenario's word vervolgens aan die hand van die onderskeie lande se wetgewing en praktyk bespreek. Die inkomstebelastinggevolge van die huurder word telkens eerste bespreek waarna 'n bespreking van die verhuurder se inkomstebelastinggevolge, volg.

3.5.2.1 Bespreking van Scenario 1

Australiese hantering van Scenario 1

Huurder

Volgens Willemse (2011:41) word die aftrekbaarheid van 'n onkoste binne 'n Australiese konteks bepaal deur 'n proses van eliminasië te volg, met ander woorde ondersoek moet ingestel word of daar eerstens 'n spesifieke aftrekking bestaan vir die betrokke onkoste, al dan nie. In die geval waar daar geen spesifieke aftrekkingsbepaling bestaan nie, behoort die elemente of kenmerke van die betrokke onkoste opgeweeg te word teen die vereistes van die algemene aftrekkingsformule. Enige verbod op die onkoste moet gevolglik ook oorweeg word.

Tydens die bestudering van die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete vanuit die oogpunt van die huurder wat die boete betaal het, is ITAA97 en ITAA36 ondersoek vir artikels wat beëindigingsboetes spesifiek hanteer. Hierna is regspraak oorweeg wat spesifiek oor die inkomstebelastinghantering van die scenario beslis het waar die huurder die beëindigingsboete betaal het. Geen relevante hofsake in dié verband is egter gevind nie. Laastens is die praktyktoepassings van die ATO ondersoek. 'n Private regulasie

(oftewel “private ruling”) wat uitsluitlik oor beëindigingsboetes by die voortydige beëindiging van huurooreenkomste handel is in hierdie verband geïdentifiseer. ’n Private regulasie wat deur die AOT uitgereik word, is die ATO se interpretasie van ’n spesifieke transaksie of omstandigheid vir inkomstebelastingdoeleindes. Die ATO moet gevolglik hierdie private regulasie respekteer en gebruik wanneer die betrokke belastingpligtige aangeslaan word vir inkomstebelasting, tensy hierdie regulasie as foutief bevind word deur die belastingowerheid (*How to apply for a private ruling*, [s.a.]).

Ingevolge *artikel 132-1* van ITAA97 vorm die aangaan van ’n uitgawe deur ’n huurder om die toestemming van die verhuurder te verkry om ’n terme of voorwaarde van ’n huurooreenkoms te wysig of te skrap, deel van die basiskoste van die huur vir die huurder vir kapitaalwinstbelastingdoeleindes. Artikel 132-1 lees *verbatim* as volg:

“If the lessee of property incurs expenditure in obtaining the consent of the lessor to vary or waive a term of the lease, the fourth element of the lease’s cost base and reduced cost base includes the amount of that expenditure.”

Uit die bostaande kan afgelei word dat hierdie betaling deur die huurder as *kapitaal* van aard beskou word ongeag die rede vir die beëindiging. Dit word aan die hand gedoen dat ’n beëindigingsboete wel so ’n uitgawe is vanweë die feit dat dit ’n betaling is om die toestemming van die verhuurder te verkry om die huurooreenkoms voortydig te beëindig. Dit is dus ’n wysiging van die terme van die huurooreenkoms. Dit blyk dus dat die Australiese inkomstebelastingwetgewing ’n beëindigingsboete as ’n kapitale onkoste beskou in die hande van die huurder, waar die huurder die betaler van die boete is. Die rede vir die beëindiging blyk dus irrelevant te wees in die bepaling van die aard van die betaling. ’n Deeglike ondersoek van die ITAA97 en die ITAA36 kon egter geen verdere bepalings oplewer wat spesifiek oor die aftrekbaarheid van die beëindigingsboete handel nie.

Die Australiese belastingowerheid (die ATO) verskaf hulle interpretasie van die hantering van ’n beëindigingsboete deur middel van ’n private regulasie *TR 2005/6 - Income tax: lease surrender receipts and payments (29 November 2006)*. Paragrafe 12 tot 14 van hierdie private regulasie bepaal dat enige beëindigingsboete wat deur ’n huurder betaal word *kapitaal* van aard is, behalwe indien die betaling as ’n skema van winsbejag beskou word en gevolglik dan as aftrekbaar hanteer word. Paragrafe 12 tot 14 lees *verbatim* as volg:

“12. Where a lessee makes a lease surrender payment to dispose of an onerous lease that is part of the profit-making structure of the lessee's business or income producing activity, the payment is of a capital nature and is not deductible under [section 8-1](#).

*13. In these circumstances, the lessee disposes of the whole of the lease including the right to possession of the leased premises. While the lessee also obtains a release from the obligation to pay rentals that would have been deductible under [section 8-1](#), the lease surrender payment is still of a **capital** nature because there is a surrender of the whole of the lessee's interest under the lease.*

*14. However, where a lessee **carries on a business** of entering into and surrendering leases, lease surrender payments would be **revenue** rather than capital in nature.”*

Paragrafe 12 tot 14 van hierdie private regulasie bepaal dus dat enige beëindigingsboete wat deur 'n huurder betaal word *kapitaal* van aard is indien die betaling deel uitmaak van die inkomstegenererende struktuur van die huurder se bedryf. In hierdie geval verloor die huurder sy reg om die perseel te betree en word hy ook vrygestel van die verpligting om toekomstige huurbetalings te maak. Hy bekom in der waarheid 'n “bevryding” van 'n verpligting, wat in wese 'n kapitale bate is. Waar die huurder egter die bedryf beoefen om op 'n gereelde basis huurooreenkomste te sluit en te beëindig, kan dit as 'n skema van winsbejag beskou word en as aftrekbaar hanteer word.

Gevolgtrekking

Uit die bostaande bespreking volg dit dat die betaling van 'n beëindigingsboete deur 'n huurder vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes oor die algemeen as *kapitaal* van aard beskou sal word waar dit nie die besigheid van die huurder is om met huurooreenkomste handel te dryf nie. Die betaling van die beëindigingsboete word dus beskou as 'n kapitale onkoste wat deel van die inkomstegenererende struktuur van die huurder vorm. 'n Onkoste van 'n kapitale aard is nie ingevolge die Australiese algemene aftrekkingsformule (*section 8-1*) aftrekbaar vir inkomstebelastingdoeleindes nie. Voorts het 'n ondersoek van die Australiese inkomstebelastingwette geen spesiale aftrekkings, wat spesifiek 'n aftrekking vir beëindigingsboetes bied, geïdentifiseer nie. Dit blyk dus dat beëindigingsboetes vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes oor die algemeen nie aftrekbaar is nie. Uit die bostaande bespreking is dit egter gestel dat die beëindigingsboete

egter wel deel van die basiskoste van die sogenaamde huurbate vir kapitaalwinsbelastingdoeleindes kan vorm. 'n Volledige bespreking van Australiese kapitaalwinsbelasting val egter buite die bestek van hierdie studie.

Verhuurder

Tydens die bestudering van die inkomtebelastinghantering van 'n beëindigingsboete vanuit die oogpunt van die verhuurder wat die boete ontvang het, is ITAA97 en ITAA36 ondersoek vir artikels wat die insluiting van beëindigingsboetes spesifiek hanteer. Een artikel in ITAA97 is in dié verband gevind. Hierna is regspraak oorweeg wat spesifiek oor die inkomtebelastinghantering van die scenario beslis het waar die verhuurder die beëindigingsboete ontvang het. Een hofspraak is in dié verband gevind. Wat praktyktoepassing betref, is dieselfde private regulasie as wat by die huurder bespreek is, geïdentifiseer vir doeleindes van die verhuurder.

Die ontvangste van 'n beëindigingsboete deur 'n verhuurder word ingevolge *artikel 104-130* van ITAA97 as 'n sogenaamde kapitaalwinsbelastinggebeurtenis (oftewel "CGT event") hanteer. Soos reeds bespreek in paragraaf 3.3.1 van hierdie hoofstuk is 'n kapitale wins ingevolge *artikel 100-10* van ITAA97 deel van aanslaanbare inkomste en gevolglik belasbaar. Die kapitaalwinsbelastinggebeurtenis wat spesifiek betrekking het op die ontvangste van 'n beëindigingsboete deur die verhuurder word 'n "CGT event F5" (hierna genoem 'die F5') genoem. *Artikel 104-130* van ITAA97 bespreek die hantering van die F5. Ingevolge hierdie artikel is die F5 tydstop wat die kapitaalwinsbelastinggebeurtenis plaasvind die tyd wat die huurooreenkoms beëindig word. Ingevolge hierdie artikel maak die verhuurder 'n kapitale wins indien die opbrengs (beëindigingsboete) die basiskoste (koste deur die verhuurder aangegaan in dié verband) oorskry. Die verhuurder maak 'n verlies indien die basiskoste die opbrengs oorskry. Derhalwe, met die bepalinge van *artikel 104-130* in ag geneem, kan by implikasie aanvaar word dat die ontvangste *kapitaal* van aard is. Geen spesifieke insluiting is vir hierdie ontvangste by bruto inkomste gevind wat die teendeel hiervan bewys nie.

'n Hofsaak wat spesifiek oor die hantering van die ontvangste in die hande van die verhuurder gehandel het, was *Tribunal case no 73 87 ATC 603; 1987 WL 716099*. ('Case 73') In hierdie hofspraak het die huurder 'n beëindigingsboete aan die verhuurder betaal om 'n huurooreenkoms voortydig te beëindig. Die rede vir hierdie beëindiging was dat die huurder dit nie meer as finansieel die moeite werd beskou het om voort te gaan met die

huurooreenkoms nie. Die hof het die ontvangste van hierdie beëindigingsboete as *kapitaal* van aard in die hande van die verhuurder hanteer (selfs al het die verhuurder die huurder vervang met 'n nuwe huurder) aangesien die verhuurder nie met huurooreenkomste handel gedryf het nie. Regter BJ Egan het in paragrawe 32 en 33 van die saak as volg geargumenteer:

*“32 As counsel for the applicant argued (correctly in our view) the leasehold interest which W rented out to Y was carved out of its freehold estate and comprised one of a large number of the company's fixed assets. That leasehold formed part of the structure of framework of the total enterprise. If the company as landlord had obtained a premium for granting that interest, that sum would have been a capital receipt in its hands, and an outgoing of a capital nature to Y. Thus, the sum would have been non-assessable to W, and non-deductible to Y. By parity of reasoning, in the event of the leasehold interest being given up or surrendered, as has happened in the instant case, and a payment made in consequence of that surrender, the amount so paid becomes non-deductible to the payer and non-assessable to the recipient. It is clear from the evidence, we believe, that it was no part of W's business to trade in leaseholds (and that point holds true even though the subject property was **subsequently relet**) and, therefore, the amount of \$400,000 cannot be regarded as "the product of ... any business, or indeed, any revenue producing activity carried on" by it, which might tend to give it the appearance of income (see *FCT v Harris* (1980) 10 ATR 869 at 872; 80 ATC 4238 at 4241).*

*33 For all of the above reasons, we believe that the character of the receipt in W's hands was **wholly capital** and, therefore, forms no part of that company's assessable income. The objection must be allowed and the Commissioner's decision on the objection set aside.”*

Vanuit die bogenoemde is dit gevolglik duidelik dat die enigste geval waar die hof hierdie ontvangste as belasbaar sal hanteer, die geval waar die verhuurder met huurooreenkomste handel dryf in 'n skema van winsbejag. Hierdie hantering strook duidelik met die bindende regulasie wat vervolgens bespreek word.

Die private regulasie *TR 2005/6 - Income tax: lease surrender receipts and payments* (29 November 2006) bepaal dat enige beëindigingsboete wat deur 'n verhuurder ontvang word *kapitaal* van aard is, behalwe by uitsonderlike gevalle waar hierdie ontvangste belasbaar

sal wees. Paragrafe 67 tot 69 van hierdie private regulasie hanteer hierdie scenario en lees *verbatim* as volg:

“67. A lease surrender receipt of the lessor received for consenting to the surrender of the lease would be assessable income under section 6-5 if received in the ordinary course of carrying on a business of granting and surrendering leases. This is a question of fact and degree to be determined in the particular circumstances of each case.

68. A lease surrender receipt of a lessor for consenting to the surrender of a lease would constitute assessable income under section 6-5 where:

(a) the lease surrender is an ordinary incident of business activity (even though it is unusual or extraordinary compared to the usual transactions of the business);
or

(b) the lessor entered into the lease surrender as an isolated business operation or commercial transaction (otherwise than in the ordinary course of carrying on its business) with the intention or purpose of making the relevant profit or gain from the transaction.

69. If the receipt for consenting to the surrender of a lease does not constitute assessable income within the above concepts it would be a capital receipt.”

Die private regulasie bepaal dus dat hierdie ontvangste in die hande van die verhuurder normaalweg as *kapitaal* van aard beskou sal word, behalwe waar die verhuurder in die bedryf is om huurooreenkomste op 'n gereelde basis te sluit en te beëindig as deel van 'n skema van winsbejag. In so 'n geval behoort die ontvangste as *inkomste* van aard hanteer te word.

Gevolgtrekking

Uit die bostaande bespreking volg dit dat die ontvangste van 'n beëindigingsboete deur 'n verhuurder vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes oor die algemeen as *kapitaal* van aard beskou sal word waar dit nie die besigheid van die verhuurder is om met huurooreenkomste handel te dryf nie. Die ontvangste van die beëindigingsboete word dus beskou as 'n kapitale ontvangste wat lei tot 'n “CGT event” wat kapitaalwinstbelasting-implikasies behoort te hê. 'n Kapitale wins word ingevolge die Australiese inkomstebelastingwetgewing as deel van aanslaanbare inkomste beskou nadat dit onderwerp is

aan die kapitaalwinsbelastingreëls en is gevolglik belasbaar. Dit blyk dus dat beëindigingsboetes vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes kapitaal van aard is en aan kapitaalwinsbelasting onderhewig is. Soos reeds genoem, val die gedetailleerde bespreking van Australiese kapitaalwinsbelastingreëls buite die omvang van hierdie studie.

Kanadese hantering van Scenario 1

Huurder

Tydens die bestudering van die inkomtebelastinghantering van 'n beëindigingsboete vanuit die oogpunt van die huurder wat die boete betaal het, is die ITA ondersoek vir artikels wat beëindigingsboetes spesifiek hanteer. Geen artikel in die ITA is in dié verband gevind nie en daar is gevolglik voortgegaan om die algemene aftrekkingsformule oorsigtelik te bestudeer aan die hand van regspraak wat spesifiek gehandel het oor die scenario waar die huurder die beëindigingsboete aan die verhuurder betaal. Een hofspraak in dié verband is gevind. Laastens is die Kanadese praktyktoepassings ondersoek, maar geen bronne in dié verband is gevind nie.

In die Appèlhofspraak *A. Leon Company Limited and Minister of National Revenue* 1961 CarswellNat 196, 27 Tax A.B.C. 289 ('A. Leon Co.') het 'n huurder winkelspasia vir twee winkels in 'n inkopiesentrum gehuur. Hierdie belastingpligtige het ook ander winkels in ander winkelsentrums besit. Die twee spesifieke winkels was egter nie winsgewend nie en die huurder is gevolglik genoop om die twee winkels te sluit en die huurooreenkomste voortydig te beëindig. Die huurder het aan die verhuurder die beëindigingsboetes betaal, maar die CRA wou nie die onkoste as aftrekking toelaat nie. Die huurder het hom gevolglik tot die Appèlhof gewend waar Regter W.S Ficher Q.C. in paragraaf 7 as volg geargumenteer het:

"In the present case, the rent payable by the appellant in respect of the leases of the two store properties was an annual expense chargeable against revenue under the provisions of the Canadian Income Tax Act. In my opinion, the sum of \$12,000 paid by the appellant in the year 1956 is allowable as a deduction when determining the company's taxable income for that year..."

Die bedrag van \$12,000 was volgens die hof bloot 'n pro-rata gedeelte van die jaarlikse huur wat die huurder in elk geval aan die einde van die 12 maande huurperiode sou

betaal. Die hof was dus van mening dat hierdie bedrag doodgewone huur was. Weens die feit dat dit nie vir die besigheid van die huurder sinvol was om met hierdie spesifieke twee winkels voort te gaan nie en hy eerder sy verliese wou beperk, hierdie beëindigingsboete in der waarheid 'n *bona fide* betaling in die gewone verloop van sy bedrywighede was en dat dit tot voordeel van sy besigheid in die geheel was. Om hierdie redes was die betaling van die beëindigingsboete dus *aftrekbaar* vir inkomstebelastingdoeleindes.

Gevolgtrekking

Vanweë die feit dat daar nie veel bronne geïdentifiseer is wat Scenario 1 vir die huurder binne 'n Kanadese konteks hanteer nie, kan 'n behoorlike gevolgtrekking rondom die inkomstebelasting hantering van hierdie spesifieke scenario in Kanada nie gemaak word nie. Wat wel vanuit die bogenoemde hofsak se beslissing afgelei kan word, is dat die omliggende omstandighede rondom die betaling van die beëindigingsboete wel meriete dra wanneer daar oor die inkomstebelastinghantering besluit word. In hierdie betrokke geval is die boete as *aftrekbaar* hanteer omdat die onkoste aangegaan is in die gewone verloop van die huurder se bedryf. Hierdie hantering mag egter verskillend wees by ander scenario's. Die skrywer is gevolglik van mening dat die omstandighede rondom die beëindigingsboete van die huur 'n deurslaggewende rol behoort te speel in die bepaling van die aftrekbaarheid van die boete.

Verhuurder

Tydens die bestudering van die inkomtebelastinghantering van 'n beëindigingsboete vanuit die oogpunt van die verhuurder wat die boete ontvang het, is die ITA ondersoek vir artikels wat die insluiting van beëindigingsboetes spesifiek hanteer. Daar was geen spesifieke artikel in dié verband gevind nie en vervolgens is gelet op die algemene insluitingsbepaling van die ITA tesame met regspraak wat spesifiek oor die inkomstebelastinghantering van hierdie scenario beslis. Vier hofsake in dié verband is geïdentifiseer. Laastens is die Kanadese praktyktoepassings ondersoek, maar geen spesifieke bron in dié verband kon opgespoor word nie. Die bronne wat met betrekking tot hierdie gedeelte van scenario 1 gevind is, word vervolgens bespreek.

In die hooggeregshof-saak *Israel Grader v. Minister of National Revenue* 1962 CarswellNat 234, [1962] C.T.C. 128, [1962] Ex. C.R. 106, 62 D.T.C. 1070 ('Grader') is die

scenario bespreek waar die huurder die huurooreenkoms oortree deurdat hy nie die huureiendom gebruik het vir 'n ooreengekome tydperk van nege maande, soos wat die huurooreenkoms hom verplig het om te doen nie. Die huurooreenkoms het spesifiek gespesifiseer dat die huurder die huureiendom vir 'n tydperk van minstens 9 maande gebruik oor 'n tydperk van 12 maande. Die huurder het gevolglik kontrakbreuk gepleeg en die huurooreenkoms is voortydig deur die verhuurder beëindig. Die huurder moes as gevolg van die kontrakbreuk die verhuurder kompenseer deur middel van 'n beëindigingsboete. Die verhuurder het egter die huureiendom aanhou verhuur aan 'n nuwe huurder nadat hierdie huurooreenkoms beëindig is. Die CRA het die verhuurder belas op die beëindigingsboete en die verhuurder het hom tot die hooggeregshof gewend waar regter J Kearney in paragrawe 35 en 36 van die hofsaak as volg geargumenteer het:

"35 No two cases are exactly alike, but I think a marked similarity exists between the facts in the present case and those which arose in Minister of National Revenue v. Farb Investments, [1959] Ex. C.R. 113, [1959] C.T.C. 113, notwithstanding that in the Farb case, instead of a single lease, a lease and a sub-lease were involved. I am also of the opinion that the reasoning set out in the dictum of Cameron, J., which is reported at page 119 [[1959] C.T.C 118] is apposite in the present case; it reads:

"I may add, however, that quite apart from the above considerations, I would have been inclined to the view that the sum received was not a capital receipt. The question to be decided is not whether in some senses or in some contexts such payment might be called a 'capital payment', but whether within the meaning of Sections 3 and 4 of the Income Tax Act, it is the profit arising from the business or property of the respondent. It is not necessary to reach any final conclusion on the matter, but I would point out that the cancellation of the old lease and the giving of a new lease to Imperial Oil in no sense affected the profit-making apparatus of the respondent and its capital structure remained precisely the same as it had previously been."

36 I think, taking into account all the circumstances of the case and the evidence before me, that the thirty monthly installments of \$600 each paid to the appellant should be regarded in his hands as rental received, or payments in lieu of rental, or in the nature of casual profit derived from a property, and constituted income rather than amounts received on capital account."

Vanuit die bogenoemde is dit duidelik dat die Hof ten gunste van die CRA beslis het en die ontvangste as huurinkomste beskou het. Die rede hiervoor was dat die beëindigingsboete ontvang was in die gewone verloop van die verhuurder se verhuringsbesigheid. Die hoofrede vir hierdie argument was dat die oorspronklike huurooreenkoms vervang was met 'n nuwe huurooreenkoms en die verhuringsbesigheid doodnormaal voortgegaan het soos tevore. Die hof tref dus onderskeid tussen die kapitaal- en inkomste aard van die ontvangste.

In die Appèlhofsak *Industrial Leaseholders Ltd. v. Minister of National Revenue* 1966 CarswellNat 106, 40 Tax A.B.C. 350 ('Industrial') het die verhuurder 'n gebou opgerig wat aan die spesifikasies van 'n huurder moes voldoen vanweë die feit dat die huurder dit vir 'n tydperk van 20 jaar sou okkupeer. In die vyfde jaar van die huurtermyn het die huurder egter die huurooreenkoms voortydig beëindig. Die huurder het gevolglik 'n boete ter kompensasië vir die verhuurder betaal. Dit was 'n bedrag wat onder andere gebruik sou word deur die verhuurder om 'n agent te betaal om 'n nuwe huurder in die plek van die bestaande huurder te vind. 'n Nuwe huurder is onmiddellik gevind en 'n nuwe huurooreenkoms is opgestel. Die CRA het hierdie ontvangste as inkomste van aard hanteer in die hande van die verhuurder, maar hy het hom na die Appèlhof gewend waarin regter W. O. David Q.C. in paragrawe 30 en 31 van die hofsak as volg geargumenteer het:

“30 The decision in the instant matter would appear to turn on such governing authorities as the Grader case (supra), where the law on this point has been reviewed with care and clarity. It cannot be said that the payment in question herein was in any way related to what have been appropriately termed "extraordinary commercial contracts" governed by the Van Den Berghs Ltd. line of jurisprudence. The consideration paid for the cancellation of the lease herein stemmed from a relationship of landlord and tenant. Bearing in mind the distinction to be drawn between the two sets of circumstances, the payment under consideration herein is found to be payment of a revenue nature and therefore liable to tax.”

Die hof het na die beginsels in die Grader-hofsak verwys en die ontvangste as *inkomste* van aard beskou. Die verhuurder is gevolglik op die beëindigingsboete belas omdat die hof van mening was dat die ontvangste in wese huurinkomste was en ontstaan het vanuit 'n gewone huurder / verhuurder-verhouding.

In die Appèlhofsaak *Extendicare International Inc. v. (Ontario) Minister of Revenue* 2000 GTC 4037 (Ont. C.A.) ('Extendicare') het die belastingpligtige rekenaartoerusting verhuur. Die huurder se besigheid het finansiële skade ly en hy het geen ander keuse gehad as om die huurooreenkoms voortydig te beëindig en aan die verhuurder 'n beëindigingsboete te betaal nie. Die CRA het die ontvangste as 'n opgehoopte huurinkomste en gevolglik inkomste van aard beskou, maar die Appèlhof het egter in die guns van die verhuurder beslis en die ontvangste as *kapitaal* van aard beskou. Die rede wat die hof in hierdie geval aangevoer het, was dat die bedrag ontvang was as kompensasië vir kontrakbreuk en nie as opgelope huur nie (Ontario Tax Reports Newsletter, 2000). Normale huur word betaal om 'n bate te gebruik, maar hierdie betaling was gemaak *nadat* die huurooreenkoms beëindig is en kan dus nie beskou word as normale huurinkomste nie. Indien hierdie uitspraak met die uitsprake van die Grader- en Industrial-hofsake vergelyk word, wil dit voorkom of die Kanadese hofe die aard van 'n beëindigingsboete bepaal deur die vraag te stel of die beëindigingsboete opgelope huurinkomste of vergoeding vir "iets anders" kan wees. Die "iets anders" blyk onder andere 'n vergoeding vir die verlies van 'n bate of kompensasië vir die daling in waarde van 'n bate te wees. Hierdie "iets anders" word gevolglik as kapitaal van aard beskou.

In *Bueti v. The Queen*, 2006 TCC 320 (CanLII) ('Bueti') het die belastingpligtige eiendom bekom om te verhuur. Die huurder het egter binne een maand nadat die huurooreenkoms gesluit is besluit om die huureiendom te verlaat. Die verhuurders het 'n beëindigingsboete as kompensasië geëis omdat, volgens hulle, die huureiendom se waarde aansienlik gedaal het as gevolg van hierdie beëindiging. Die hof het hierdie ontvangste as inkomste van aard beskou en regter Campbell. J. Miller het in paragraaf 18 van die saak as volg hieroor geargumenteer:

"[18] The effect of the payment on the tenant was to relieve it of any further rental expenditures. The effect of the payment on the landlord was twofold: the obvious effect that it compensated the landlord for the loss of rental income; and second, it also compensated the landlord for the reduction in value. In the Reusse case, Justice Bonner found there was no evidence to link "the payment to a decrease in building value as opposed to any of the other heads of damage claimed". Likewise, here there is no such direct link, although there is evidence of a real reduction in value of the property. The Appellants bought the property for \$1,050,000, and a few months later sold the property for \$750,000, resulting in a \$300,000 reduction in value. Yet, apart from that fact, what connects the payment to that reduced value? Nothing. It is self-evident that the loss of a major single tenant in a building designed for one tenant in a

market where such tenants are difficult to attract would impact on the value of the building. That would be the effect, and that is why I acknowledge that one of the effects of the payment was to compensate for reduced value. Yet, if the payment's only effect was to compensate for reduced value, then the payment would have been just \$300,000, being the actual loss in value as evidenced by the arm's length sale of \$750,000 to CAW Canada. No, the payment had a greater effect. So, while the Appellants' counsel argues that I must take into account the effect of the payment, I have not been convinced that compensation for a reduced value was the sole effect, and I have also not been convinced that such was the purpose. Under the circumstances, I find the payment is, in accordance with the surrogatum principle, on income, not capital account."

Die hof het dus beslis dat hierdie ontvangste *inkomste* van aard was deurdat dit vergoeding was vir die verlies van huurinkomste en nie kompensasie was vir die daling in die waarde van die huureiendom nie (wat die ontvangste kapitaal van aard maak). Die verhuurder is gevolglik op die beëindigingsboete belas. Soos bespreek by die Extendicare-saak, blyk dit dat die Kanadese howe hier onderskeid getref het tussen die beëindigingsboete as opgelope huurinkomste en as vergoeding vir "iets anders".

Gevolgtrekking

Uit die bostaande bespreking volg dit dat die ontvangste van 'n beëindigingsboete deur 'n verhuurder vir Kanadese inkomstebelastingdoeleindes afhang van die omliggende omstandighede wat ter sprake is tydens die voortydige beëindiging van die huurooreenkoms, sowel as die omstandighede nadat die huurooreenkoms beëindig is. Die ontvangste van die boete kan óf as kapitaal van aard óf as inkomste van aard hanteer word. Die vraag wat deur die howe gestel word, is of die beëindigingsboete 'n substituuat is vir opgelope huurinkomste of vir "iets anders". Indien dit 'n substituuat is vir opgelope huurinkomste, is dit inkomste van aard. Indien dit egter 'n substituuat is vir "iets anders" blyk dit oorwegend kapitaal van aard te wees.

Die VSA se hantering van Scenario 1

Huurder

Tydens die bestudering van die inkomtebelastinghantering van 'n beëindigingsboete waar die huurder die boete betaal, is die Code ondersoek vir artikels wat die aftrekking van

beëindigingsboetes spesifiek hanteer. Geen artikel in die Code is in dié verband geïdentifiseer nie en daar is gevolglik voortgegaan om die algemene aftrekkingsformule aan die hand van regspraak te bestudeer wat spesifiek gehandel het oor die scenario waar die huurder die beëindigingsboete aan die verhuurder betaal. Geen hofspraak kon egter in dié verband gevind word nie. Weens 'n beperking op die beskikbaarheid van primêre bron-inligting, is gebruik gemaak van sekondêre bronne. Sekondêre bronne in die vorm van Amerikaanse belastingkundiges is gevolglik gebruik om 'n Amerikaanse perspektief rondom die hantering van beëindigingsboetes te verkry.

Lubell (1990) is van mening dat die betaling van 'n beëindigingsboete aftrekbaar is in die hande van die huurder in die betaling gemaak is in die gewone verloop van die huurder se bedrywighede. In die geval waar die huurder van huurperseel verander om 'n perseel met 'n ander perseel met 'n beter ligging te bekom en die huurooreenkoms voortydig moet beëindig is Lubell (1990) van mening dat die beëindigingsboete deel vorm van die huurder se verskuiwingskoste. Dit word met ander woorde aangegaan in die gewone verloop van die huurder se bedryf en is dus aftrekbaar.

Martin (1998:50) het die scenario bespreek waar 'n huurder 'n perseel gehuur het terwyl hy op 'n ander perseel intussentyd besig was om 'n nuwe gebou op te rig. Die huurder se plan was om die huurooreenkoms voortydig te beëindig op die datum wat konstruksie van die gebou voltooi is. Hy sou dan 'n beëindigingsboete aan die verhuurder betaal op hierdie dag en gevolglik die huurperseel verlaat. Die huurder was van mening dat hierdie beëindigingsboete aftrekbaar was, maar die Amerikaanse belastingowerhede het van hom verskil. Volgens 'n private regulasie van die Amerikaanse belastingowerheid was hierdie betaling deel van 'n enkel algehele plan (oftewel "single overall plan") transaksie en gevolglik was hierdie betaling deel van die koopsom van die nuwe perseel. Die private regulasie se verduideliking van hierdie konsep (enkel algehele plan), was dat die beëindiging van die huurooreenkoms en die oprigting van die nuwe gebou tegelykertyd plaasgevind het en beskou moet word as een enkele gebeurtenis. Volgens die Amerikaanse belastingowerheid behoort die betaling van die beëindigingsboete as deel van die oprigting van die nuwe gebou beskou te word en gevolglik as *kapitaal* van aard in die hande van die huurder hanteer te word.

Hierdie siening word ook gehuldig deur ander skrywers naamlik dat die betaling *kapitaal* van aard behoort te wees en hierdie skrywers verwys ook na 'n private regulasie van die

belastingowerheid in die VSA wat dit as sodanig hanteer (Capitalization of lease termination payments, 1996). Dit wil dus voorkom dat die beëindigingsboete *kapitaal* van aard sal wees waar die huurder 'n perseel huur en die huurooreenkoms voortydig beëindig om sodoende 'n nuwe perseel te bekom. Die boete word dus as deel van die verkrygingskoste van die nuwe bate beskou.

Dit kan soms gebeur dat 'n huurder 'n roerende bate huur vir gebruik in sy besigheid. Hierdie bate begin later verouderd te raak met die gevolg dat die huurder die behoefte ontwikkel om 'n nuwer bate te huur. Hy beëindig dus die huurooreenkoms voortydig en sluit 'n nuwe huurooreenkoms met betrekking tot 'n nuwer bate. Volgens 'n ander bron wou die huurder in die voorafgaande geval die volle beëindigingsboete as aftrekking eis in die betrokke jaar van aanslag waarin dit aangegaan is, maar die belastinghof het egter anders beslis. Volgens die belastinghof is hierdie betaling *kapitaal* van aard, maar is *amortiseerbaar* oor die termyn van die nuwe huurooreenkoms (Fees paid to cancel leases, 1998).

Volgens Schnee en Lane (2001:72-73) is die rede waarom die huurder die huurooreenkoms beëindig van kardinale belang. Indien die huurder die perseel, wat hy tans huur, wil bekom omdat hy dit nie meer verder wil huur nie, behoort hy die bedrag van die beëindigingsboete te kapitaliseer teen die koopsom en is dit gevolglik nie 'n aftrekbare uitgawe nie en dus *kapitaal* van aard.

Gevolgtrekking

Vanuit die bogenoemde bronne se argumente kan afgelei word dat daar verskillende hanterings vir die hantering van die betaling van 'n beëindigingsboete deur 'n huurder bestaan. Dit wil voorkom of die *rede* vir die beëindiging die deurslaggewende faktor is. Indien die boete in die gewone verloop van die huurder se bedryf betaal is, behoort dit as aftrekbaar hanteer te word. Indien die huurder egter sy eie gebou oprig of selfs die huurbate vanaf die verhuurder wil bekom, behoort die boete as deel van die verkrygingskoste van die nuwe gebou hanteer te word. Daar bestaan egter 'n geleentheid vir die huurder om die boete, wat gekapitaliseer is teen die nuutverkrygte bate, oor die nutsduur van die verkrygte bate te *amortiseer*.

Verhuurder

Tydens die bestudering van die inkomtebelastinghantering van 'n beëindigingsboete ontvang deur die verhuurder, is die Code ondersoek vir artikels wat die insluiting van beëindigingsboetes spesifiek hanteer. Daar was geen spesifieke artikel in dié verband gevind nie en vervolgens is gelet op die algemene insluitingsbepaling van die Code tesame met regspraak wat spesifiek oor die inkomtebelastinghantering van hierdie scenario beslis. Een hofspraak is in dié verband geïdentifiseer. Vanweë die kompleksiteit van die Code, is voortgegaan om alternatiewe akademiese bronne te raadpleeg rondom die inkomtebelastinghantering van hierdie ontvangste. Die bronne wat gevind is met betrekking tot hierdie gedeelte van scenario 1 word vervolgens bespreek.

In die hofspraak *Hort v. Commissioner of Internal Revenue* 313 U.S. 28, 61 S.Ct. 757, 85 L.Ed. 1168, 41-1 USTC P 9354, 25 A.F.T.R. 1207, 1941-1 C.B. 319 ('Hort') het die huurder die huurooreenkoms voortydig beëindig omdat dit nie meer vir sy besigheid winsgewend was om die betrokke huurperseel te huur nie. Die IRS het die boete as belasbaar in die hande van die verhuurder hanteer met die gevolg dat die verhuurder hom tot die hof gewend het waar regter Murphy as volg geargumenteer het:

*"We conclude that petitioner **must report as gross income the entire amount received for cancellation of the lease without regard to the claimed disparity between that amount and the difference between the present value of the unmatured rental payments and the fair rental value of the property for the unexpired period of the lease. The cancellation of the lease involved **nothing more than relinquishment of the right to future rental payments in return for a present substitute payment and possession of the leased premises.**"***

Hier het die hof dus beslis dat die ontvangste *inkomste* van aard is en gevolglik belasbaar is in die hande van die verhuurder aangesien die verhuurder 'n reg op toekomstige huurinkomste verkoop het inruil vir 'n vergoeding en ook vir die toegang tot sy eie bate. Die skrywer is van mening dat hierdie hantering van die beëindigingsboete as inkomste van aard in kontras staan met die algemene hantering daarvan in Suid-Afrika. Waar vergoeding ontvang word vir die verkoop van 'n reg (en dit is nie die belastingpligtige se bedryf om met regte handel te dryf nie), is die ontvangste kapitaal van aard. 'n Reg is 'n bate (soos omskryf in die Agste Bylae van die Wet) en die opbrengs uit die beskikking daarvan word dus as kapitaal van aard beskou. Dit is derhalwe dus interessant dat die

opbrengs vir Amerikaanse inkomstebelastingdoeleindes as inkomste van aard beskou word.

Lubell (1990) is van mening dat die ontvangste van die beëindigingsboete *inkomste* van aard is in die hande van die verhuurder waar die ontvangste in wese opgelope huurinkomste is. Die IRS ondersteun hierdie siening van Lubell in hulle publikasie *Your Federal Income tax for individuals, Publication 17* (2010:67).

Jacobi (2001) is ook van mening dat die ontvangste van 'n beëindigingsboete *inkomste* van aard is in die hande van die verhuurder waar die ontvangste bloot opgelope huurinkomste is. Die skrywers van die Internal Revenue Service (2010:67) ondersteun in hulle publikasie hierdie siening van Jacobi. Kehl, Mister, Burton en Palmisano (2009) ondersteun ook hierdie siening en is van mening dat die ontvangste in die hande van die verhuurder slegs kapitaal van aard sal wees indien die verhuurder iets verkoop het wat self kapitaal van aard is. Die beëindiging van 'n huurooreenkoms is volgens hulle nie 'n verkoopstransaksie nie en gevolglik kan die ontvangste nie kapitaal van aard wees nie, maar wel *inkomste* van aard.

Roche (2005: 364 - 368) huldig egter 'n heeltemal ander siening en is van mening dat daar 'n nuwe artikel in die Federale belastingwet in die VSA is naamlik *artikel 1234A*, wat die gesag van *Hort* vervang deur te bepaal dat die ontvangste van 'n beëindigingsboete in die hande van die verhuurder *kapitaal* van aard behoort te wees. Volgens Roche (2005) is hierdie artikel wel per implikasie van toepassing op die voortydige beëindiging van huurooreenkoms, alhoewel dit nie eksplisiet so uitgedruk word nie. Roche (2005) voer aan dat die verhuurder oor 'n kapitale bate vir kapitaalwinstbelastingdoeleindes beskik die oomblik wat 'n huurooreenkoms voortydig beëindig word. Die skrywer stem met hierdie hantering saam en verwys ook na sy argument by die *Hort*-saak waarin hy van mening is dat die hof se argument moontlik onakkuraat is en die ontvangste eerder kapitaal van aard behoort te wees.

Gevolgtrekking

Vanuit die bogenoemde besprekings kan afgelei word dat die ontvangste van 'n beëindigingsboete in die VSA óf as kapitaal van aard óf as inkomste van aard hanteer kan word. Die boete wat ontvang word tydens die beëindiging van 'n huurooreenkoms kan

aanleiding gee tot óf opgelope huurinkomste (wat inkomste van aard is) óf oor 'n beskikking van 'n reg op toekomstige inkomste (wat as kapitaal aard is). Die rede vir die beëindiging van die huurooreenkoms behoort die bepalende faktor te wees.

3.5.2.2 Bespreking van Scenario 2

Australiese hantering van Scenario 2

Huurder

ITAA97 en ITAA36 is ondersoek vir artikels wat die insluiting van beëindigingsboetes spesifiek hanteer. Een artikel in ITAA97 is in dié verband gevind. Regspraak is hierna oorweeg wat spesifiek die gegewe scenario hanteer het. Een hofspraak in dié verband is gevind. Laastens is Australiese praktyktoepassings ondersoek en daar is gevind dat die private regulasie, soos bespreek by die huurder se gedeelte van scenario 1, ook in hierdie afdeling van toepassing is. Die bronne wat gevind is met betrekking tot hierdie gedeelte van scenario 2 word vervolgens bespreek.

Die ontvangste van 'n beëindigingsboete deur 'n huurder word ingevolge *artikel 104-125* van ITAA97 as 'n sogenaamde kapitaalwinsbelastinggebeurtenis (oftewel "CGT event") hanteer. Soos reeds bespreek in paragraaf 3.3.1 van hierdie hoofstuk vorm 'n kapitale wins ingevolge *artikel 100-10* van ITAA97 deel van aanslaanbare inkomste en is gevolglik belasbaar. Die kapitaalwinsbelastinggebeurtenis wat spesifiek betrekking het op die ontvangste van 'n beëindigingsboete deur die huurder word 'n "CGT event F4" (hierna genoem 'die F4') genoem. *Artikel 104-125* van ITAA97 bespreek die hantering van die F4. Ingevolge hierdie artikel is die F4 tydstip wat die kapitaalwinsbelastinggebeurtenis plaasvind die tyd wat die huurooreenkoms beëindig word. Ingevolge hierdie artikel maak die huurder 'n kapitale wins indien die opbrengs (beëindigingsboete) die basiskoste (koste deur die huurder aangegaan in dié verband) oorskry. Die huurder maak 'n verlies indien die basiskoste die opbrengs oorskry. Derhalwe, met die bepalings van *artikel 104-125* in ag geneem, kan daar by implikasie aanvaar word dat die ontvangste *kapitaal* van aard is. Geen spesifieke insluiting is vir hierdie ontvangste by bruto inkomste gevind wat die teendeel hiervan bewys nie.

In *Rotherwood Pty Ltd v Commissioner of Taxation* 32 ATR 276; 96 ATC 4203; 1996 WL 1747627 ('Rotherwood') was die huurder 'n trust wat eiendom gehuur het en onderverhuur het aan 'n regsfirmas vir 'n periode van 10 jaar. Die oorspronklike verhuurder het egter die huurooreenkoms voortydig beëindig met die trust en 'n soortgelyke huurooreenkoms met 'n ander trust aangegaan, wat weer aan dieselfde regsfirmas onderverhuur het. Hierdie gebeurtenis is deur die hof as 'n skema van winsbejag beskou en die trust is op die ontvangste van die beëindigingsboete belas. Die regters het eenparig beslis dat hierdie ontvangste eerder as *inkomste* van aard beskou behoort te word. Hulle argument was as volg:

"The whole transaction was a business operation to carry out a profit-making scheme and either under the concepts of income according to ordinary usage or the express provisions of s 25A of the Act, the receipt was assessable income."

In hierdie hofsaak was gevolglik beslis dat die boete wat die huurder as kompensasië vir die beëindiging van die huurooreenkoms ontvang het, ontvang was a deel van 'n skema van winsbejag. Die huurder se bedryf het onder andere onderverhuuring behels, met die gevolg dat die ontvangste van beëindigingsboetes 'n normale verskynsel was in hul besigheid. Hierdie ontvangste het dus nie ontstaan as gevolg van 'n beskikking oor 'n kapitale bate nie. Derhalwe het die hof die ontvangste as *inkomste* van aard hanteer in die hande van die huurder.

Die private regulasie *TR 2005/6 - Income tax: lease surrender receipts and payments* (29 November 2006) bepaal dat enige beëindigingsboete wat deur 'n huurder ontvang word *kapitaal* van aard is, behalwe by uitsonderlike gevalle waar hierdie ontvangste belasbaar sal wees. Paragraaf 9 van hierdie private regulasie hanteer hierdie scenario en lees *in verbatim* as volg:

"9. A lease surrender receipt of a lessee would be of a capital nature when received for the surrender of a lease that formed part of the profit-yielding structure of the business of the lessee. However, a lease surrender receipt of a lessee would constitute assessable income under section 6-5 if received:

(a) in the ordinary course of carrying on a business of trading in leases;

(b) as an ordinary incident of business activity (even though it was unusual or extraordinary compared to the usual transactions of the business); or

(c) as a profit or gain from an isolated business operation or commercial transaction entered into by the lessee (otherwise than in the ordinary course of carrying on a business), with the intention or purpose of making the relevant profit or gain.”

Hierdie private regulasie bepaal dus dat sodanige ontvangste in die hande van die huurder normaalweg *kapitaal* van aard is, behalwe indien die huurder in die bedryf is om huurooreenkomste op 'n gereelde basis te sluit en te beëindig, soos wat die geval in die Rotherwood-saak was. Dit sal dan gevolglik as 'n skema van winsbejag beskou word en as inkomste van aard hanteer word. Dit sal dus as kapitaal van aard beskou word indien die beëindigingsboete ontvang is vir die prysgee van 'n huurkontrak of huurbate wat deel vorm van die inkomstegenererende struktuur van die belastingpligtige. Die prysgawe van die huur word gevolglik beskou as die realisasie van 'n kapitale bate.

Gevolgtrekking

Uit die bostaande bespreking volg dit dat die ontvangste van 'n beëindigingsboete deur 'n huurder vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes oor die algemeen as *kapitaal* van aard beskou sal word waar dit nie die besigheid van die huurder is om met huurooreenkomste handel te dryf nie. Die ontvangste van die beëindigingsboete word dus beskou as 'n kapitale ontvangste wat lei tot 'n “CGT event” wat kapitaalwinsbelastingimplikasies behoort te hê. 'n Kapitale wins word ingevolge die Australiese inkomstebelastingwetgewing as deel van aanslaanbare inkomste beskou en is gevolglik belasbaar.

Verhuurder

ITAA97 en ITAA36 is ondersoek vir artikels wat beëindigingsboetes spesifiek hanteer. Een artikel in ITAA97 in dié verband is gevind. Regspraak is verder oorweeg wat spesifiek oor die inkomstebelastinghantering van die gegewe scenario beslis het. Geen hofspraak in dié verband kon egter gevind word nie. Laastens is die Australiese praktyktoepassing ondersoek en daar is gevind dat die private regulasie soos bespreek by die huurder se deel van scenario 1 ook in hierdie geval van toepassing is.

Artikel 104-120 van ITAA97 handel spesifiek oor die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete wat deur die huurder aan die verhuurder betaal word. Hierdie artikel

meld dat 'n kapitaawinsbelastinggebeurtenis (oftewel “CGT event”) plaasvind en dat die verhuurder 'n kapitale verlies ly met hierdie betaling. Ingevolge *Artikel 104-120* van ITAA97 vind 'n sogenaamde “CGT event F3” (‘F3’) plaas. F3 behels dat wanneer 'n verhuurder 'n onkoste aangaan om 'n huurooreenkoms te beëindig, die verhuurder 'n kapitale verlies ly gelykstaande aan die bedrag wat betaal is. Hierdie verlies word gely op die tydstip wat die huurooreenkoms beëindig is. Dus, kan per implikasie hieruit afgelei word dat die betaling van 'n beëindigingsboete in die hande van die verhuurder as *kapitaal* van aard hanteer word vir inkomstebelastingdoeleindes.

Die private regulasie *TR 2005/6 - Income tax: lease surrender receipts and payments (29 November 2006)* bepaal dat enige beëindigingsboete wat deur 'n verhuurder betaal word *kapitaal* van aard is, behalwe by uitsonderlike gevalle waar hierdie betaling aftrekbaar sal wees. Paragrafe 22 tot 24 van hierdie private regulasie hanteer hierdie scenario as volg:

*“22. Where a lessor, who does not carry on a business of granting and surrendering leases, makes a **'once and for all' payment** to obtain a permanent advantage, namely the surrender of the lease, the payment is of a **capital nature** and is not deductible under [section 8-1](#).*

23. Although a lessor may make a lease surrender payment in order to re-let the property at a higher rental and so derive more assessable income, the payment is still of a capital nature because of this permanent advantage.

*24. However, where a lessor **carries on a business** that involves granting and surrendering leases as a normal incident of it, or that involves incurring recurrent outlays to obtain lease surrenders as part of the constant demand of its business which have to be met out of circulating capital, then the lease surrender payments would be a **revenue** rather than a capital outgoing.”*

Paragrafe 22 tot 24 van hierdie private regulasie bepaal dus dat enige beëindigingsboete wat deur 'n verhuurder betaal word *kapitaal* van aard is aangesien dit beskou word as 'n “eens en vir altyd” betaling om 'n permanente voordeel te bekom. Hy bekom in der waarheid 'n “bevryding” van 'n verpligting, wat in wese 'n kapitale bate is. Waar die verhuurder egter die bedryf beoefen om op 'n gereelde basis huurooreenkoms te sluit en te beëindig, word dit as 'n skema van winsbejag beskou en sal die beëindigingsboete gevolglik inkomste van aard en aftrekbaar wees.

Gevolgtrekking

Uit die bostaande bespreking volg dit dat die betaling van 'n beëindigingsboete deur 'n verhuurder vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes oor die algemeen as *kapitaal* van aard beskou sal word indien dit nie die besigheid van die huurder is om met huurooreenkomste handel te dryf nie. 'n Onkoste van 'n kapitale aard is nie ingevolge die Australiese algemene aftrekkingsformule (*section 8-1*) aftrekbaar vir inkomstebelastingdoeleindes nie. Voorts het 'n ondersoek van die Australiese inkomstebelastingwette geen spesiale aftrekkings, wat spesifiek 'n aftrekking vir beëindigingsboetes bied, geïdentifiseer nie. Dit blyk dus dat beëindigingsboetes binne die konteks van die gegewe scenario vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes nie aftrekbaar is nie. Uit die bostaande bespreking is dit egter gestel dat die beëindigingsboete egter 'n kapitale verlies veroorsaak, wat moontlik aangewend kan word teen toekomstige kapitale winste.

Kanadese hantering van Scenario 2

Huurder

Die ITA is ondersoek vir artikels wat die insluiting van beëindigingsboetes spesifiek hanteer. Geen sodanige artikel is in die ITA gevind nie. Vervolgens is die algemene insluitingbepalings aan die hand van spesifieke regspraak oorweeg wat spesifiek oor die inkomstebelastinghantering van die gegewe scenario gehandel het. Geen hofspraak in dié verband is egter gevind nie. Laastens is die Kanadese praktyktoepassings ondersoek, maar geen bronne is in dié verband gevind nie.

Gevolgtrekking

Aangesien daar by hierdie gedeelte van scenario 2 geen bronne in Kanada gevind kon word om behoorlike leiding te verskaf rondom die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in die hande van die huurder nie, kan daar geen gevolgtrekking gemaak word nie. Slegs die Australiese- en Amerikaanse hanterings van hierdie gedeelte van scenario 2 word gevolglik verder ondersoek.

Verhuurder

Die ITA is ondersoek vir artikels wat beëindigingsboetes spesifiek hanteer. Een artikel in die ITA is in dié verband gevind. Regspraak is oorweeg wat spesifiek oor die inkomstebelastinghantering van die gegewe scenario gehandel het. Een hofspraak in dié verband is gevind. Geen bronne ten opsigte van die Kanadese praktyktoepassing kon egter opgespoor word nie. Die bronne wat gevind is word vervolgens bespreek.

Artikel 20(1) van die ITA handel oor spesifieke aftrekbare onkoste, waarvan 'n beëindigingsboete wat deur 'n verhuurder aan 'n huurder betaal word deel vorm. Artikel 20(1)(z) handel spesifiek oor hierdie tipe onkoste en bepaal dat die betaling van 'n beëindigingsboete deur die verhuurder as *aftrekbaar* hanteer behoort te word vir inkomstebelastingdoeleindes. Artikel 20(1)(z) van die Kanadese inkomstebelastingwet lees *verbatim* as volg:

*“20. (1) Notwithstanding paragraphs 18(1)(a), 18(1)(b) and 18(1)(h), in computing a taxpayer’s income for a taxation year from a business or property, **there may be deducted** such of the following amounts as are wholly applicable to that source or such part of the following amounts as may reasonably be regarded as applicable thereto -*

Cancellation of lease

*(z) the proportion of an amount not otherwise deductible that was paid or that became payable by the taxpayer before the end of the year **to a person for the cancellation of a lease of property of the taxpayer leased by the taxpayer to that person...**”*

Artikel 20(1) van die ITA is 'n spesifieke aftrekkingsbepaling vir sekere onkoste. Beëindigingsboetes op huurooreenkomse vorm deel van hierdie onkoste en is ingevolge hierdie artikel spesifiek aftrekbaar in die hande van die verhuurder. Hierdie artikel bevat ook sekere addisionele administratiewe bepalings, waarvan die bespreking daarvan nie nodig geag word vir doeleindes van hierdie studie nie.

Hierdie beëindigingsboete word egter nie altyd in die hande van die verhuurder as aftrekbaar hanteer nie. In die hofspraak *King George Hotels Ltd. v. Minister of National*

Revenue 1968 CarswellNat 162, [1968] Tax A.B.C. 785 ('King George') het die regters hierdie betaling as *kapitaal* van aard beskou. Die hofspraak het gehandel oor die scenario waar die verhuurder die huureiendom wou sloop en vervang met 'n nuwe gebou. Die CRS het hierdie betaling as kapitaal van aard beskou en die verhuurder het hom gevolglik tot die Appèlhof gewend waar regter Maurice Boisvert Q.C. het in paragrawe 22 tot 24 van die saak as volg geargumenteer het:

*"22 It is obvious that the expenditures made to create these fixed assets were of a **capital nature** and so was the amount paid for the cancellation of a lease which was preventing the erection of the Parkade building.*

*23 ... In the present appeal the \$5,000 paid for **cancellation of the lease was part of expenses incurred for the creation of a new fixed asset**, a parking building which could not have been erected before 1963 had the lease not been cancelled ...*

24 Such payment of \$5,000 was not an outlay incurred by King George for the purpose of gaining income from the hotel business but was incurred for the purpose of developing extra fixed assets to be added to the hotel building. On that score the appeal is to be dismissed."

Die regters het dus aangevoer dat die rede van die betaling die beëindiging van die huur was om sodoende die verhuurder se bestaande gebou te sloop en 'n nuwe gebou in sy plek op te rig. Die regters het gevolglik beslis dat die beëindigingsboete deel behoort te vorm van die oprigtingskoste van die nuwe gebou. In hierdie geval het die betaling deel gevorm van die verhuurder se inkomstegenererende-struktuur en was gevolglik kapitaal van aard.

Gevolgtrekking

Vanuit die bogenoemde artikel en hofspraak is dit duidelik dat hierdie betaling as aftrekbaar sowel as kapitaal van aard hanteer kan word. Dit wil voorkom of die rede vir die beëindiging die deurslaggewende faktor is ten einde die verskil te bepaal. Dit kan gevolglik aangevoer word dat indien die verhuurder die boete in die gewone verloop van sy verhuuringsbedryf betaal het, die boete as aftrekbaar beskou sal word. Indien die boete

egter betaal is om sy inkomstegenererende-struktuur te verbeter, sal die boete as kapitaal van aard in die verhuurder se hande beskou word.

Die VSA se hantering van Scenario 2

Huurder

Die Code is ondersoek vir artikels wat die insluiting van beëindigingsboetes spesifiek hanteer. Geen artikel is in die Code gevind nie. Vervolgens is die algemene insluitingsbepalings aan die hand van spesifieke regspraak oorweeg wat spesifiek oor die inkomstebelastinghantering van die gegewe scenario beslis het. Een hofspraak is in dié verband gevind. Laastens is die Amerikaanse praktyktoepassings ondersoek, maar geen bronne is in dié verband gevind nie. Alternatiewe akademiese bronne is ook geraadpleeg ten einde 'n begrip te verkry van die hantering van die ontvangste van 'n beëindigingsboete in die hande van die huurder. Die bronne wat gevind is met betrekking tot hierdie gedeelte van scenario 2 word vervolgens bespreek.

In die Appèlhofspraak *United Cigar-Whelan Stores Corporation v. District of Columbia* 176 F.2d 952, 85 U.S.App.D.C. 301 ('United Cigar') is die huurder gekompenseer vir die voortydige beëindiging van die huurooreenkoms deur die verhuurder. Die vergoeding is as 'n beëindigingsboete betaal. Die IRS het die ontvangste in die hande van die huurder belas, waarna die huurder hom na die Appèlhof gewend het. Die vraag is geopper of die ontvangste 'n beskikking oor 'n huurreg was al dan nie. Regter Edgerton het as volg geargumenteer:

"For \$30,000 paid by its lessors, petitioner as lessee consented to cancel a lease that had some years to run. The disputed question is whether the cancellation was a sale or exchange'. Gain from sale or exchange of a capital asset is exempt from the District of Columbia income tax. 53 Stat. 1091, D.C. Code (1940) Sec. 47- 1506.

*We agree with the Board of Tax Appeals that there was **no sale or exchange and petitioner's gain was taxable**. A lease that is cancelled is not transferred but terminated. **Termination or destruction is not sale or exchange**. Cf. *Hale v. Helvering*, 66 App.D.C. 242, 85 F.2d 819. It may be argued that petitioner parted with certain rights and privileges and that, in substance if not in form,*

*these passed to the lessor. But such analysis has little or no bearing on the issue, since the meaning of words is not a matter of logic but of usage. **No usage that we know of calls cancellation of a lease a sale or exchange.**"*

Die hof het hierdie ontvangste as *inkomste* van aard hanteer in die hande van die huurder, aangesien die hof van mening was dat hier geen beskikking oor 'n bate plaasgevind het nie. Die hof het nie die beëindiging of kansellasië van 'n huurooreenkoms as 'n beskikking oor 'n bate beskou nie. Volgens die hof sou die ontvangste wel kapitaal van aard gewees het indien daar wel 'n beskikking oor 'n bate plaasgevind het. Hierdie hantering van die scenario is volgens die mening van die skrywer 'n eng en moontlik foutiewe interpretasie van wat werklik gebeur het. Dit word aan die hand gedoen dat by die voortydige beëindiging van 'n huurooreenkoms, 'n huurder die reg op gebruik van 'n huurbate ontnem word. 'n Reg is 'n ontasbare bate en die afstanddoening daarvan behoort wel as 'n beskikking te kwalifiseer. Dit is dus die beskeie mening van die skrywer dat die Amerikaanse hantering van die scenario in die bostaande hofsaak binne 'n Suid-Afrikaanse konteks gebrekkig is. Indien die huurder die huurbate as inkomstegenererende-struktuur gebruik, behoort die opbrengs (in hierdie geval die beëindigingsboete) uit die beskikking oor die reg tot die gebruik van sodanige struktuur, kapitaal van aard te wees. Die ontvangste kan slegs inkomste van aard wees indien dit die huurder se bedryf is om op 'n gereëelde basis huurooreenkoms te sluit en te beëindig.

Ander skrywers wat oor hierdie tipe transaksie geskryf het, het verwys na 'n private regulasie uitgereik deur die belastingowerhede in die VSA wat sodanige ontvangste eerder as *kapitaal* van aard hanteer het. Die rede wat aangevoer is hiervoor, is dat die huurtermyn reeds op daardie stadium langer as 'n jaar verloop het en hierdie ontvangste gevolglik 'n verkoop van 'n kapitale reg of bate behels het (Capital gains taxes on terminated lease payments, 2000).

Kehl *et al.* (2009) het Kiplinger se siening oor die hantering van hierdie transaksie gedeel. Volgens hierdie skrywers bestaan daar twee voorwaardes waaraan enige ontvangste behoort te voldoen ten einde kapitaal van aard te wees. Eerstens behoort 'n verkoop- of ruiltransaksie plaas te vind en tweedens behoort dit die verkoop van 'n kapitale bate te wees. By die beëindiging van 'n huurooreenkoms vind daar wel 'n verkoopstransaksie plaas aangesien hier 'n verruiling van 'n bate plaasvind. Dus behoort daar aan die eerste vereiste voldoen te word. Die kansellasië van 'n huurooreenkoms beteken in der waarheid

dat die beëindiging van die huurder se kontraktuele regte met betrekking tot die eiendom plaasvind. Hierdie *huurreg* is 'n kapitale bate wat beteken dat daar ook aan die tweede vereiste voldoen word.

Jacobi (2001) is van mening dat ingevolge *artikel 1241* van die Code (wat slegs op huurders van toepassing is) die ontvangste deur die huurder 'n verruiling van eiendom is wat tot gevolg het dat die ontvangste *kapitaal* van aard is. Die skrywer is egter van mening dat sodanige ontvangste wel ook inkomste van aard mag wees indien die beëindiging van huurooreenkoms op 'n gereelde basis plaasvind in die gewone verloop van die huurder se bedryf. Net soos die skrywers in die bogenoemde paragrawe, beskou hierdie skrywer die reg wat die huurder besit om die huurperseel te okkupeer as 'n *kapitale* bate.

Gevolgtrekking

Vanuit die bovermelde besprekings wil dit voorkom of dit vir Amerikaanse inkomstebelastingdoeleindes die algemene opinie is dat die ontvangste van 'n beëindigingsboete deur 'n huurder 'n kapitale beskikking oor 'n huurreg is. Hierdie ontvangste behoort dus *kapitaal* van aard te wees in die hande van die huurder.

Verhuurder

Die Code is ondersoek vir artikels wat beëindigingsboetes spesifiek hanteer. Geen artikel in die Code is in dié verband gevind nie. Regspraak is verder oorweeg wat spesifiek oor die inkomstebelastinghantering van die gegewe scenario beslis het. Drie hofsake is in dié verband gevind. Geen bronne ten opsigte van Amerikaanse praktyktoepassing kon egter in dié verband gevind word nie. Laastens is alternatiewe akademiese bronne ondersoek ten einde begrip te kon kry van die inkomstebelastinghantering van hierdie betaling in die hande van die verhuurder. Die bronne wat gevind is word vervolgens bespreek.

In die hofsak *Hendry B. Miller v. Commissioner of Internal Revenue* 10 B.T.A. 383, 1928 WL 1105 (B.T.A.) ('Miller') het die belastingpligtige 'n winkel wat hy teen \$65 per maand verhuur het se huurooreenkoms voortydig beëindig met die doel om die huidige huurder te vervang met 'n nuwe een wat huur van \$475 per maand sou betaal het. Die belastingpligtige het aan die bestaande huurder 'n beëindigingsboete betaal en die belastingowerheid het slegs 'n sesde van die bedrag toegestaan as uitgawe in die

betrokke jaar van aanslag. Die oorblywende huurtermyn van die bestaande huurooreenkoms was nog 6 jaar. Regter Green het in hierdie hofsaak ten gunste van die belastingowerheid beslis en as volg geargumenteer:

*“The amount thus expended is a **capital expenditure** made in order to obtain possession of premises for a period prior to the time the petitioner would have come into possession under the terms of the lease and affords to him no benefits beyond the period for which the payment is made. The amount so expended was **paid for the right to enjoy the possession of the premises for the unexpired term of the lease-that is to say**, it is an amount expended in the acquisition of a capital asset having a life of a definite number of years.*

*The petitioner's right to **spread the cost of the acquisition** of the capital asset over its life and deduct annually an aliquot part thereof is not affected by the subsequent merger of the interest thus *385 acquired with the fee interest theretofore held by him. We think the respondent's action in allowing the petitioner herein to deduct annually only an aliquot part of the cost of the leasehold interest is **correct** and his action in so doing is accordingly affirmed.”*

Die hof het hierdie betaling as *kapitaal* van aard beskou en bepaal dat die kapitale onkoste *geamortiseer* behoort te word oor die ses jaar termyn. Met ander woorde, slegs een sesde van die boete is aftrekbaar per jaar. 'n Kapitaaltoelaag kon dus deur die belastingpligtige geëis word.

Ondersteuning van die voorafgenoemde hantering kan gevind word in die hofsaak *The Montgomery Co v. Commissioner of Internal Revenue*. 54 T.C. 986 ('Montgomery') wat gehandel het oor 'n verhuurder wat 'n huurder vervang het met winsgewender huurders. Om van die oorspronklike huurder ontslae te raak, het die verhuurder dus 'n beëindigingsboete aan die huurder betaal. Die regters in hierdie hofsaak het as volg hieroor geargumenteer:

*“We hold the payment of \$10,000 to be a **capital expenditure amortizable** over the 25-year lease with TraveLodge executed on March 22, 1962.”*

Die hof het dus beslis dat die betaling *gekapitaliseer* en *geamortiseer* behoort te word oor die oorblywende termyn van die oorspronklike huurooreenkoms. Dit ondersteun dus die

hantering van die beëindigingsboete in die Miller-saak. 'n Latere hofsaak *Handlery Hotels, Inc., a California Corporation v. United States of America* 663 F.2d 892, 49 A.F.T.R.2d 82-419, 82-1 USTC P 9106 ('Handlery Hotels') ondersteun verder die hantering van die beëindigingsboete. Die saak het dit egter duidelik gestel dat die beëindigingsboete *geamortiseer* behoort te word oor die oorblywende leeftyd van die *bestaande* huurooreenkoms en nie oor die leeftyd van die nuwe huurooreenkoms nie.

Scott (1977) het die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in twee verskillende scenario's verdeel. Die eerste *scenario* is waar die verhuurder die huur beëindig met die doel om die huurperseel self te okkupeer vir die oorblywende tydperk van die huurooreenkoms. Die tweede scenario is waar die verhuurder die huurooreenkoms voortydig beëindig met die *doel* om 'n meer winsgewende huurder te kry of om 'n nuwe gebou op die perseel op te rig. In die eerste scenario meld Scott (1977) dat die boete *kapitaal* van aard is volgens die Amerikaanse howe en geen aftrekking beskikbaar is vir die verhuurder nie. In die tweede scenario meld Scott (1977) dat die boete gekapitaliseer en *geamortiseer* behoort te word volgens die Amerikaanse howe oor die oorblywende leeftyd van die *oorspronklike* huurooreenkoms. Dus is die *toekomstige gebruik* van die huurperseel die deurslaggewende faktor ten einde te bepaal wat die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete behoort te wees.

Sekere skrywers is van mening dat die termyn waaroor die beëindigingsboete geamortiseer word, die termyn van die *nuwe* huurooreenkoms behoort te wees indien die verhuurder 'n nuwe huurder in die plek van die ou huurder insit. Waar die verhuurder die huurooreenkoms voortydig beëindig met die doel om 'n nuwe gebou op die huurperseel op te rig, behoort die boete gekapitaliseer en geamortiseer te word oor die nutsduur van die nuwe gebou (Lessor's payments for cancellation of lease, 2011). Schnee en Lane (1999:62-63) huldig dieselfde siening en is ook van mening dat die amortiseringstermyn eerder die termyn van die *nuwe* huurooreenkoms behoort te wees. Volgens hierdie skrywers is die toekomstige voordele wat uit hierdie huurooreenkoms voortvloei oor die termyn van die *nuwe* huurooreenkoms en nie die oorspronklike huurooreenkoms nie. Jacobi (2001) ondersteun ook hierdie hantering van die beëindigingsboete.

Leibtag (2007:640) argumenteer dat daar verskeie redes bestaan waarom 'n verhuurder 'n huurooreenkoms voortydig sal beëindig. Die een rede is dat die verhuurder die huurperseel wil aanwend om 'n winsgewender huurder in te sit. In hierdie geval sal die

betaling *kapitaal* van aard wees. Hy verwys na *artikel 263* van die Code as gesag hiervoor. Hierdie artikel meld egter nie of die kapitale bate amortiseerbaar is of nie en, indien wel, oor watter termyn die amortisasie moet plaasvind nie. Leibtag (2005:663-664) het vroeër die scenario bespreek waar die verhuurder die huurooreenkoms beëindig het omdat hy die gebou wou sloop. Volgens hom het die hof in *Peerless Weighing and Vending Machine Corp.*, 52 TC 850 (1969) ('Peerless Weighing and Vending Machine') beslis dat die boete geamortiseer behoort te word oor die oorblywende tydperk van die *oorspronklike* huurooreenkoms waar die verhuurder die huurooreenkoms beëindig met die doel om die huurperseel *self* te okkupeer.

Tydens 'n belastingkursus (*RIA's 2011 Federal Tax Review Course*) aangebied deur RIA gedurende 2011 is die aanbeveling gemaak dat 'n beëindigingsboete betaal deur 'n verhuurder gekapitaliseer en geamortiseer behoort te word oor die oorblywende termyn van die *oorspronklike* huurooreenkoms. Indien die betaling egter gemaak is met die doel om 'n nuwe huurder te verkry, behoort die amortisasie plaas te vind oor die termyn van die *nuwe* huurooreenkoms.

Met die verskillende opinies wat daar rondom die amortiseringstydperk van die boete bestaan, het Jacobi (2001) die volgende hantering voorgestel:

1. Waar die verhuurder die eiendom self wil okkupeer, moet die boete gekapitaliseer en geamortiseer word oor die oorblywende termyn van die *oorspronklike* huurooreenkoms.
2. Waar die verhuurder 'n nuwe gebou wil oprig op die huurperseel word die boete gekapitaliseer teen die kosprys van die nuwe gebou en geamortiseer oor die *nutsduur* van die nuwe gebou.
3. Waar die verhuurder die huurperseel wil verkoop, sal die boete deel vorm van die basiskoste van die gebou by die berekening van kapitaalwinsbelasting.
4. Waar die verhuurder 'n nuwe huurder wil verkry, word die boete gekapitaliseer en geamortiseer oor die termyn van die *nuwe* huurooreenkoms.

Gevolgtrekking

Vanuit die bogenoemde besprekings is dit duidelik dat daar konsensus bestaan rondom die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete wat deur die verhuurder aan die huurder betaal word. Hierdie hantering behels dat die betaling gekapitaliseer en

geamortiseer behoort te word. Die termyn van die amortisasie word egter bepaal deur die omliggende omstandighede van die transaksie.

3.6 Samevatting en gevolgtrekking

Die primêre doelwit van hierdie hoofstuk was om die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes aan die hand van drie ontwikkelde eerste wêreld lande se inkomstebelastingwetgewing te ondersoek en beginsels of benaderings te identifiseer wat binne 'n Suid-Afrikaanse konteks 'n doeltreffende en effektiewe struktuur daarstel vir die effektiewe en deurdagte inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes. Twee scenario's is geïdentifiseer wat deur die onderskeie lande inkomstebelastingwetgewing- of praktyk hanteer word. Hierdie twee scenario's is as volg deur die onderskeie lande saamgevat:

Scenario 1: Die huurder beëindig die huuroorenkoms voortydig weens die feit dat hy nie meer die huurgeld ten opsigte van die huuroorenkoms kan bekostig nie, of die huurder benodig nie meer die huureiendom nie, of die huurder ontwikkel die behoefte om sy eie eiendom te koop. In hierdie geval betaal die huurder 'n beëindigingsboete aan die verhuurder om die huuroorenkoms voortydig te beëindig.

Scenario 2: Die verhuurder beëindig die huuroorenkoms voortydig wees die feit dat hy 'n huurder identifiseer wat sy perseel of bate kan huur teen 'n meer winsgewende huurtarief of die verhuurder wil die eiendom self gebruik, of die eiendom verkoop. In hierdie geval betaal die verhuurder 'n beëindigingsboete aan die huurder om die huuroorenkoms voortydig te beëindig.

Scenario 1

Australiese hantering van scenario 1

Huurder

'n Beëindigingsboete betaal deur 'n huurder vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes word oor die algemeen as *kapitaal* van aard beskou waar dit nie die besigheid van die huurder is om met huuroorenkoms handel te dryf nie. Die betaling van die

beëindigingsboete word dus beskou as 'n kapitale onkoste wat deel vorm van die inkomstegenererende-struktuur van die huurder. 'n Onkoste van 'n kapitale aard is nie ingevolge die Australiese algemene aftrekkingsformule (*section 8-1*) aftrekbaar vir inkomstebelastingdoeleindes nie. Voorts het 'n ondersoek van die Australiese inkomstebelastingwette geen spesiale aftrekkings, wat spesifiek 'n aftrekking vir beëindigingsboetes bied, geïdentifiseer nie. Dit blyk dus dat beëindigingsboetes vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes oor die algemeen nie aftrekbaar is nie. Die beëindigingsboete kan egter wel deel kan vorm van die basiskoste van die sogenaamde huurbate vir kapitaalwinsbelastingdoeleindes.

Verhuurder

'n Beëindigingsboete ontvang deur 'n verhuurder word vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes oor die algemeen as *kapitaal* van aard beskou waar dit nie die besigheid van die verhuurder is om met huurooreenkomste handel te dryf nie. Die ontvangste van die beëindigingsboete word dus beskou as 'n kapitale ontvangste wat lei tot 'n kapitaalwinsbelastinggebeurtenis wat kapitaalwinsbelastingimplikasies behoort te hê. 'n Kapitale wins word ingevolge die Australiese inkomstebelastingwetgewing as deel van die belastingpligtige se aanslaanbare inkomste beskou nadat dit onderwerp is aan die kapitaalwinsbelastingreëls en is gevolglik belasbaar. Beëindigingsboetes wat vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes as kapitaal van aard beskou word, is aan kapitaalwinsbelasting onderhewig.

Kanadese hantering van scenario 1

Huurder

Die omliggende omstandighede rondom die betaling van die beëindigingsboete is beslissend wanneer daar oor die inkomstebelastinghantering besluit word. In sommige gevalle word die boete as *aftrekbaar* hanteer omdat die onkoste aangegaan is in die gewone verloop van die huurder se bedryf. Hierdie hantering mag egter verskillend wees by ander scenario's.

Verhuurder

'n Beëindigingsboete ontvang deur 'n verhuurder vir Kanadese inkomstebelasting-doeleindes hang af van die *omliggende omstandighede* wat ter sprake is tydens die voortydige beëindiging van die huurooreenkoms, sowel as die omstandighede nadat die huurooreenkoms beëindig is. Die ontvangste van die boete kan óf as kapitaal van aard óf as inkomste van aard hanteer word. Die howe stel die vraag of die beëindigingsboete 'n substituuat vir opgelope huurinkomste is, of vir "iets anders". Normaalweg sal die beëindigingsboete inkomste van aard wees, indien dit 'n substituuat is vir opgelope huurinkomste en kapitaal van aard wees indien dit 'n substituuat is vir "iets anders".

Die VSA se hantering van scenario 1

Huurder

Die *rede* vir die beëindiging is die deurslaggewende faktor wanneer die inkomstebelastinghantering van die beëindigingsboete oorweeg word. Indien die boete in die gewone verloop van die huurder se bedryf betaal is, behoort dit as aftrekbaar hanteer te word. Indien die huurder egter sy eie gebou oprig (nadat hy die huurperseel gesloop het) of selfs die huurbate vanaf die verhuurder wil bekom, behoort die boete as deel van die verkrygingskoste van die nuwe gebou hanteer te word. Daar bestaan egter 'n geleentheid vir die huurder om die boete, wat gekapitaliseer is teen die koste van die nuutverkrygte bate, oor die nutsduur van die verkrygte bate te *amortiseer*. Die belastingpligtige geniet dus 'n aftrekking.

Verhuurder

'n Beëindigingsboete in die VSA kan as óf kapitaal van aard óf as inkomste van aard hanteer word. Die boete wat ontvang word tydens die beëindiging van 'n huurooreenkoms kan aanleiding gee tot óf 'n substituuat vir opgelope huurinkomste (wat inkomste van aard is) óf vergoeding wees vir die beskikking van 'n reg op toekomstige inkomste (wat as kapitaal van aard beskou sal word). Die *rede* vir die beëindiging van die huurooreenkoms behoort die bepalende faktor te wees.

Scenario 2

Australiese hantering van scenario 2

Huurder

'n Beëindigingsboete ontvang deur 'n huurder vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes word oor die algemeen as *kapitaal* van aard beskou waar dit nie die besigheid van die huurder is om met huurooreenkomste handel te dryf nie. Die ontvangste van die beëindigingsboete word dus beskou as 'n kapitale ontvangste wat lei tot 'n kapitaalwinsbelastinggebeurtenis wat kapitaalwinsbelastingimplikasies behoort te hê. 'n Kapitale wins word ingevolge die Australiese inkomstebelastingwetgewing as deel van aanslaanbare inkomste beskou en is gevolglik belasbaar.

Verhuurder

'n Beëindigingsboete betaal deur 'n verhuurder vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes word oor die algemeen as *kapitaal* van aard beskou indien dit nie die besigheid van die huurder is om met huurooreenkomste handel te dryf nie. 'n Onkoste van 'n kapitale aard is nie ingevolge die Australiese algemene aftrekkingsformule (*section 8-1*) aftrekbaar vir inkomstebelastingdoeleindes nie. Dit blyk dus dat beëindigingsboetes binne die konteks van die gegewe scenario vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes nie aftrekbaar is nie. Uit die bostaande bespreking is dit egter gestel dat die beëindigingsboete egter 'n kapitale verlies veroorsaak, wat moontlik aangewend kan word teen toekomstige kapitale winste.

Kanadese hantering van scenario 2

Huurder

Geen bronne is vir hierdie gedeelte van scenario 2 gevind nie en gevolglik kan die Kanadese inkomstebelastinghantering van hierdie gedeelte van scenario 2 nie oorweeg nie weens die beperking op die omvang van die ondersoek.

Verhuurder

Die betaling van die beëindigingsboete kan as inkomste van aard sowel as kapitaal van aard in die hande van die verhuurder hanteer word. Die *rede* vir die beëindiging is dus die deurslaggewende faktor ten einde hierdie verskil te bepaal. Dit kan gevolglik aangevoer word dat indien die verhuurder die boete in die gewone verloop van sy verhuuringsbedryf betaal het, die boete as aftrekbaar beskou sal word. Indien die boete egter betaal is om sy inkomstegenererende-struktuur te verbeter, sal die boete as kapitaal van aard in die verhuurder se hande beskou word.

Die VSA se hantering van scenario 2

Huurder

Vir Amerikaanse inkomstebelastingdoeleindes is die algemene opinie dat die ontvangste van 'n beëindigingsboete deur 'n huurder 'n kapitale beskikking oor 'n huurreg is. Hierdie ontvangste behoort dus *kapitaal* van aard te wees in die hande van die huurder.

Verhuurder

Die betaling van die beëindigingsboete word gekapitaliseer en geamortiseer. Die termyn van die amortisasie word egter bepaal deur die omliggende omstandighede van die transaksie.

Gevolgtrekking

Dit word aan die hand gedoen dat, na inagneming van die bostaande verskillende hanterings, daar binne die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing gebruik gemaak kan word van beginsels en praktyk wat voortgespruit het uit Australiese, Kanadese en Amerikaanse inkomstebelastingwetgewing, regspraak en praktyk. Aanbevelings in hierdie verband word in Hoofstuk 6 gemaak. Die gebruik van hierdie beginsels en praktyk moet egter op 'n deursigtige basis oorweeg en toegepas word. Daar moet telkens daarop gelet word dat die feitestel en omliggende omstandighede van 'n gegewe scenario 'n aanduiding behoort te gee van die toepaslikheid van die gebruik van hierdie beginsels en praktyk vir doeleindes van daardie spesifieke scenario. In die hoofstuk wat volg word die

inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes onder bestaande Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing en regspraak bespreek en ontleed.

Hoofstuk 4: Die Suid-Afrikaanse inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes

4.1 Inleiding²

In die voorafgaande hoofstuk is die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in Australië, Kanada en die VSA ondersoek. In Hoofstuk 4 word die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes ingevolge huidige bestaande Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing ondersoek. Aanvullend hiertoe word relevante Suid-Afrikaanse regspraak ondersoek en bespreek ten einde beginsels te identifiseer wat die hantering van hierdie boetes kan help bepaal.

Die ondersoek behels, onder andere, 'n bespreking van toetse wat deur die Suid-Afrikaanse howe geformuleer is ten einde die aftrekbaarheid of belasbaarheid van 'n spesifieke item te bepaal. Die hoofstuk sluit af met 'n tersaaklike samevatting van die uitkomst wat bereik is.

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

- Agtergrond en tersaaklike bespreking van die struktuur en werking van die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetgewing- en afdelings relevant tot hierdie studie;
- Metodiek wat gevolg is vir doeleindes van hierdie hoofstuk;
- Bespreking van die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in Suid-Afrika;
- Samevatting.

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

4.2.1 Agtergrond

In Suid-Afrika word inkomstebelasting ingevolge die bepalinge van die Inkomstebelastingwet gehê wat uit 112 artikels en 10 bylaes bestaan. Inkomstebelastingwetgewing in Suid-

² Die struktuur van hierdie hoofstuk berus op die struktuur van Willemse (2011) se vyfde hoofstuk.

Afrika is vir die eerste keer in 1914 in die vorm van die Inkomstebelastingwet No.28 van 1914 ingestel, wat sy oorsprong in die Australiese New South Wales Act van 1895 gehad het. Sedert die ingebruikneming daarvan in 1914, is daar verskeie wysigings aan en konsolidasies van die wet gemaak (Huxham *et al.*, 2010:6).

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

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

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

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

Geen aftrekkings mag egter ingevolge die algemene aftrekkingsformule geëis word tensy die belastingpligtige ’n bedryf beoefen nie (Stiglingh *et al.*, 2011:114).

Die res van die artikels 11 tot 19, uitgesluit artikel 11(a), word in die algemeen na verwys as die spesiale aftrekkings. Die spesiale aftrekkings wat by artikels 11(bA) tot 11(x) en 11A, 11B, 11C en 11D ingesluit is, se bedoeling in die algemeen is om die algemene aftrekkingsformule uit te brei, eerder as om dit te beperk. Daar is nietemin ’n aantal spesiale aftrekkings wat ’n aftrekking beperk. Tensy spesifiek andersins bepaal, is die

spesiale aftrekkings ingevolge artikel 11 onderworpe aan die bedryfsvereiste in die inleiding tot artikel 11 wat bepaal dat 'n belastingpligtige 'n bedryf moet beoefen alvorens 'n aftrekking onder artikel 11(a) oorweeg kan word (Huxham *et al.*, 2010:132).

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

Volgens Willemse (2011:75) word die afleiding gemaak dat wanneer die aftrekbaarheid van 'n onkoste oorweeg word, word daar per implikasie 'n *proses van eliminasië* gevolg ten einde die aftrekbaarheid van die onkoste te bepaal. 'n Belastingpligtige moet dus deeglik bewus wees van hierdie proses wat soos volg opgesom kan word:

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

4.2.3 Die struktuur en werking van bruto inkomste binne die Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet

Indien 'n persoon geen bruto inkomste het nie, kan geen normale belasting op die persoon gehef word nie (Stiglingh *et al.*, 2011:13). Bruto inkomste word ingevolge artikel 1 van die Wet in die geval van 'n inwoner –

- 'n bedrag in kontant of andersins, omskryf as;
- ontvang deur of toegeval aan of ten gunste van so 'n inwoner;
- gedurende 'n jaar of tydperk van aanslag;

- met die *uitsluiting* van ontvangste of toevallings van 'n *kapitale aard*.

Hierdie vereistes geld vir wêreldwye ontvangstes en toevallings. Die bostaande kriteria geld ook vir 'n nie-inwoner behalwe dat nie-inwoners slegs belas word op ontvangstes en toevallings vanuit 'n bron of geagte bron in Suid-Afrika. Al die vereistes van bruto inkomste moet teenwoordig wees voordat 'n bedrag as bruto inkomste geklassifiseer kan word. Indien een van die vereistes nie teenwoordig is nie, kan die bedrag nie bruto inkomste wees nie en kan dit dus nie aan normale belasting onderhewig wees nie (Stiglingh *et al.*, 2011:14).

Alhoewel ontvangste en toevallings van 'n kapitale aard in beginsel uitdruklik by hierdie algemene omskrywing van bruto inkomste uitgesluit word, kan dit steeds ingesluit word kragtens die spesiale insluitings tot bruto inkomste. Indien die ontvangstes of toevallings van 'n kapitale aard nie dienooreenkomstig by bruto inkomste ingesluit word nie, beteken dit nie dat dit nie aan inkomstebelasting onderhewig is nie. Die reëls van die Agste Bylae van die Wet kan in sekere gevalle van toepassing wees, met die gevolg dat 'n gedeelte van 'n kapitale wins, wat met die beskikking van 'n bate realiseer by 'n persoon se belasbare inkomste ingesluit word en gevolglik onderhewig is aan normale inkomstebelasting. Die inkomstebelastingaanspreeklikheid van belasbare kapitale winste word gewoonlik na verwys as kapitaalwinstbelasting (Stiglingh *et al.*, 2011:14).

Die begrip 'kapitale aard' word nie deur die Wet omskryf nie. Dit is boonop duidelik uit die talle uiteenlopende hofuitsprake oor die onderwerp dat daar nie 'n onfeilbare toets bestaan vir die onderskeid tussen 'kapitaal' en 'inkomste' nie (Stiglingh *et al.*, 2011:27). Artikel 1 van die Wet omskryf sekere begrippe. Nie alle begrippe word egter omskryf nie en die howe is al dikwels genader om duidelikheid oor die betekenis van sekere belangrike begrippe te verskaf. Gevolglik is dit belangrik om relevante beslissings van die howe te bestudeer ten einde 'n begrip te verkry van die betekenis van belangrike woorde wat in die omskrywing van 'bruto inkomste' voorkom (Stiglingh *et al.*, 2011:15).

4.3 Metodiek wat gevolg is vir doeleindes van hierdie hoofstuk

Die aftrekbaarheid en belasbaarheid van beëindigingsboetes binne 'n Suid-Afrikaanse konteks word bepaal deur die bogenoemde *proses van eliminasië* te volg, met ander woorde ondersoek moet ingestel word of daar eerstens 'n *spesifieke aftrekking* vir

beëindigingsboetes bestaan of 'n *spesifieke insluiting* by bruto inkomste bestaan vir die beëindigingsboetes, al dan nie. In die geval waar daar geen spesifieke aftrekkingsbepaling bestaan vir beëindigingsboetes of geen spesifieke insluiting by bruto inkomste bestaan vir beëindigingsboetes nie, moet die elemente of kenmerke van die beëindigingsboetes opgeweeg word teen die vereistes van die *algemene aftrekkingsformule* en die *algemene omskrywing* van bruto inkomste. Enige *verbod* op die aftrekbaarheid ingevolge artikel 23 van die Wet van beëindigingsboetes of enige vrygestelde inkomste ingevolge artikel 10 van die Wet van beëindigingsboetes moet gevolglik ook oorweeg word.

4.4 Bespreking van die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in Suid-Afrika

4.4.1 Beëindigingsboetes in die Wet

Na 'n deeglike ondersoek van die Wet kon geen spesifieke aftrekkingsbepaling opgespoor word wat *uitsluitlik* verwys na die *term* beëindigingsboetes nie. Verder is geen bepaling geïdentifiseer wat beëindigingsboetes spesifiek by bruto inkomste insluit nie. Kennis moet egter ook geneem word van die feit dat 'n deeglike bestudering van die Wet geen bepalings opgelewer het wat die aftrekbaarheid van beëindigingsboetes eksplisiet binne die konteks van hierdie studie verbied nie. Verder bestaan daar ook geen bepalings wat die ontvangste van beëindigingsboetes eksplisiet van inkomstebelasting binne die konteks van hierdie studie vrystel nie. Die aftrekbaarheid van beëindigingsboetes word vervolgens aan die hand van die algemene aftrekkingsformule bespreek en die belasbaarheid van die beëindigingsboetes aan die hand van die algemene omskrywing van bruto inkomste.

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

4.4.2 Die twee verskillende scenario's

In Hoofstuk 3 is twee scenario's geïdentifiseer wat moontlike redes bied vir die voortydige beëindiging van huurooreenkoms en wat derhalwe tot die betaling van 'n beëindigingsboete kan lei. Hierdie twee scenario's is as volg:

Scenario 1: Die huurder beëindig die huurooreenkoms voortydig weens die feit dat hy nie meer die huurgeld ten opsigte van die huurooreenkoms kan bekostig nie, of die huurder benodig nie meer die huureiendom nie, of die huurder ontwikkel die behoefte om sy eie eiendom te koop. In hierdie geval betaal die huurder 'n beëindigingsboete aan die verhuurder om die huurooreenkoms voortydig te beëindig.

Scenario 2: Die verhuurder beëindig die huurooreenkoms voortydig weens die feit dat hy 'n huurder identifiseer wat sy perseel of bate kan huur teen 'n meer winsgewende huurtarief of die verhuurder wil die eiendom self gebruik, of die eiendom verkoop. In hierdie geval betaal die verhuurder 'n beëindigingsboete aan die huurder om die huurooreenkoms voortydig te beëindig.

Die bostaande scenario's word vervolgens bespreek. Die inkomstebelastingimplikasies vir die huurder word telkens eerste bespreek, waarna die verhuurder se inkomstebelastingimplikasies bespreek word.

4.4.2.1 Bespreking van Scenario 1

Huurder

In scenario 1 is die huurder die betaler van die beëindigingsboete, derhalwe behoort die aftrekbaarheid van hierdie betaling in sy hande oorweeg te word. Die Wet is ondersoek vir 'n spesifieke artikel wat die aftrekbaarheid van 'n beëindigingsboete hanteer, maar geen sodanige artikel bestaan tans in die Wet nie. Verder is die Wet ondersoek vir 'n spesifieke artikel wat die aftrekbaarheid van 'n beëindigingsboete eksplisiet verbied, maar ook geen artikel is in dié verband gevind nie. Vervolgens is die *algemene* aftrekkingsformule oorweeg.

Volgens Stiglingh *et al.* (2011:116) word die meeste aftrekkings ingevolge die sogenaamde algemene aftrekkingsformule wat uit artikels 11(a) en 23(g) bestaan, toegelaat. Die hof bepaal dat artikels 11(a) en 23(g) saamgelees behoort te word wanneer daar besluit word wanneer 'n bedrag vir 'n aftrekking kwalifiseer (Port Elizabeth Tramway Co Ltd v CIR (1936 CPD)) ('PE Tramways'). Artikel 11(a) voorsien vir die aftrekking van onkoste en verliese werklik aangegaan of gely by die voortbrenging van inkomste, mits sodanige onkoste en verliese nie van 'n kapitale aard is nie. Artikel 23(g) bepaal verder dat 'n aftrekking wat nie spesifiek vir bedryfsdoeleindes bestee of uitgegee is nie, nie as 'n toelaatbare aftrekking sal kwalifiseer nie.

Volgens Stiglingh *et al.* (2011:117) kan die algemene aftrekkingsformule dus in die volgende komponente opgedeel word:

- Onkoste en verliese;
- werklik aangegaan of gely;
- gedurende die jaar van aanslag;
- by die *voortbrenging van inkomste*;
- nie van *kapitale* aard nie; wat
- geheel en al of gedeeltelik vir bedryfsdoeleindes bestee of uitgegee is.

Al die bogenoemde komponente behoort teenwoordig te wees voordat 'n aftrekking ingevolge die algemene aftrekkingsformule geëis mag word.

Tydens die bestudering van die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes wat deur die huurder betaal is, is gevind dat die gedeeltes van die algemene aftrekkingsformule wat meestal ter sprake is, die kwessie is of die betaling gemaak is ter voortbrenging van toekomstige inkomste en verder of hierdie betaling kapitaal van aard is al dan nie. Volgens Stiglingh *et al.* (2011:120) is die hofspraak wat die beginsel(s) ten opsigte van *toekomstige inkomste* vasgelê het, die PE Tramways-saak. Hierdie hofspraak het bepaal dat *bona fide* uitgawes wat aangegaan is vir die meer doeltreffende werking van 'n onderneming en wat só nou verwant is aan die aktiwiteite van die onderneming, beskou sal word as deel van die onkoste om dit te bedryf. Volgens Stiglingh *et al.*

(2011:120) bestaan daar twee vrae wat gevra behoort te word, ten einde te bepaal of 'n onkoste ter voortbrenging van inkomste is:

1. Watter handeling het die onkoste veroorsaak?
2. Is hierdie handeling nou verwant aan (of 'n onvermydelike uitvloeisel van) die bedrywighede om inkomste voort te bring?

Die beëindigingsboete wat betaal is, moet dus ontleed word aan die hand van die bostaande beginsels of vrae ten einde aan die “ter voortbrenging van inkomste”-vereiste te voldoen.

Volgens Stiglingh *et al.* (2011:121) het die hofsak *New State Areas Ltd v CIR* (1946 AD) 14 SATC 155 ('New State Areas') die beginsels rondom die kapitaal-teenoor-inkomste kwessie die doeltreffendste vasgelê. Hierdie toets staan in belastingkringe as die “inkomstegenererende-struktuur” toets bekend. Stiglingh *et al.* (2011:122) bepaal dat daar vasgestel moet word of:

- Die onkoste veroorsaak is deur die *bedryf* van die inkomstegenererende bedrywighede, of
- Die onkoste is om die inkomstegenererende struktuur *daar te stel, te verbeter of uit te brei*.

Dit beteken dus dat onkoste wat deur die bedryf van inkomstegenererende bedrywighede veroorsaak is, *aftrekbaar* van aard sal wees, terwyl onkoste wat aangegaan is om 'n inkomstegenererende-struktuur daar te stel, te verbeter of uit te brei *kapitaal* van aard sal wees.

Voorts moet daarop gelet word dat onderskeid getref moet word tussen twee soorte kapitale onkoste, naamlik vlottende kapitale onkoste en vaste kapitale onkoste. Vlottende kapitale onkoste verteenwoordig 'n *aftrekbare* onkoste, byvoorbeeld die aankoopkoste van voorraad wat 'n *aftrekbare* onkoste is ingevolge artikel 11(a). Vaste kapitale onkoste verteenwoordig kapitale onkoste wat moontlik vir kapitaaltoelae sal kwalifiseer, maar *geen* aftrekking word ingevolge artikel 11(a) toegelaat nie.

Verskeie hofsake het met die verloop van tyd die aftrekbaarheid van die beëindigingsboete aan die hand van die algemene aftrekkingsformule beoordeel. Die hofsake wat bestudeer

is vir doeleindes van hierdie studie het hoofsaaklik die kwessie of die betaling kapitaal van aard is (of nie), bespreek.

In *ITC 443* (1939) 11 SATC 79(U) ('ITC 443') het die belastingpligtige, 'n maatskappy in die vervaardigingsbedryf, sekere masjinerie gehuur teen 'n maandelikse tarief. Die huurooreenkoms het egter aan die huurder die geleentheid gebied om die huurooreenkoms voortydig te beëindig, mits die huurder ses maande vooraf kennis gegee het. Die huurooreenkoms het verder gestipuleer dat die beëindigingsboete as addisionele huurgeld hanteer behoort te word. Die huurder het die huurooreenkoms voortydig beëindig en het vooraf dienoooreenkomstig die voorgeskrewe ses maande tydperk kennis gegee. Die huurder het die ooreengekome bedrag aan die verhuurder betaal en die betaling as 'n aftrekking in sy belastingopgawe geëis, maar die Suid-Afrikaanse Inkomstediens ('SAID') het dit as kapitaal van aard hanteer en gevolglik die aftrekking ingevolge artikel 11(a) geweier. Die huurder het die aanslag betwis in die belastinghof waar Manfred Nathan, K.C. op bladsy 80 van die saak as volg geargumenteer het:

*"The leases describe these payments as **additional rents** which are said to become due and payable on the day of the termination of the leases. There is no reason for departing from the **plain language of the leases**. There is nothing to show that the parties meant anything else by the stipulation for such additional payments, which are described as additional rent."*

Die regter was dus van mening dat die betaling van die beëindigingsboete geheel en al in lyn was met die bepalings van die huurooreenkoms en gevolglik in die gewone verloop van die huurder se lopende bedrywighede plaasgevind het. Die hantering van hierdie betaling vir inkomstebelastingdoeleindes was op bladsy 81 van die hofsak as volg uiteengesit:

"They were rent payments. Payments of rent were necessary for the appellant company to have the use of the machinery for the purposes of its business. It was therefore a payment in the production of its income, and deductible in terms of sec 11(2)(a). As it was a rent payment, it was not a payment of capital."

Die belastinghof het dus in die guns van die huurder beslis en die betaling as aftrekbaar beskou. Hierdie hantering dui daarop dat die regter eerder na die bepalings van die huurooreenkoms gekyk het as na die wese van die betaling self. Indien na die wese van hierdie betaling gekyk word, sal opgelet word dat daar twyfel bestaan of hierdie betaling

gemaak is in die gewone verloop van die huurder se bedryf, al dan nie. 'n Belangrike vereiste vir 'n betaling om ingevolge die algemene aftrekkingsformule aftrekbaar te wees, is dat die betaling ter voortbrenging van toekomstige inkomste aangegaan moet wees. Dit wil voorkom of die regter nie hierdie vereiste in ag geneem het tydens sy beslissing nie, maar dat hy hoofsaaklik gefokus het op die bepaling van die huurooreenkoms. Hierdie bepaling was dat hierdie bedrag doodgewone huur verteenwoordig en gevolglik aftrekbaar is. Dit is die opinie van die skrywer dat 'n meer korrekte hantering sou wees om ook die huurder se bedrywighede te beoordeel nadat hy hierdie betaling gemaak het, ten einde te bepaal of hierdie betaling gemaak was ter voortbrenging van inkomste al dan nie. Indien hierdie betaling wel ter voortbrenging van inkomste was, behoort die betaling aftrekbaar te wees. Dit is dus belangrik dat die "wese" van die transaksie, eerder as die "vorm" daarvan 'n deurslaggewende faktor behoort te wees in die vasstelling van die aftrekbaarheid van die boete. Die "etiket" wat aan 'n transaksie toegeken word, is nie noodwendig 'n ware weerspieëling van wat die transaksie werklik is nie.

In *ITC 852 (1957) 22 SATC 187(C)* ('ITC852') het die betaling van 'n boete deur 'n huurder onder ander omstandighede as die vorige plaasgevind. In hierdie geval was die huurder 'n algemene handelaar wat drie winkels bedryf het. Die huurder het 'n huurooreenkoms aangegaan waarin hy toerusting gehuur het vir 'n tydperk van sestig maande met 'n klousule wat stipuleer het dat die huurder verantwoordelik is vir enige skade aan hierdie toerusting gedurende die huurtermyn. Die winkels van die huurder het by 'n punt gekom waar dit nie meer winsgewend was nie en die huurder het geen ander keuse gehad as om die huurooreenkoms voortydig te beëindig nie. Nadat hierdie boete betaal is, het die huurder al drie sy winkels se deure gesluit en beëindigingsboetes aan die verhuurders betaal. Die huurder het hierdie betaling as aftrekbaar in sy belastingopgawe hanteer, maar die SAID het dit as kapitaal van aard beskou en die huurder dienooreenkoms aangegaan. Die huurder het die aanslag in die belastinghof betwis en regter W van Wjisen het op bladsy 188 van die hofsak die volgende redenasie gehad:

*"The loss represented by this sum was incurred directly as a result of the appellant deciding to cease conducting the businesses at the abovementioned premises. It was clearly **not incurred for the purpose of earning income but rather to minimize the loss** incurred as a result of the determination of those businesses, a loss which would have been larger had the three leases been allowed to run their allotted courses."*

Dus vanweë die feit dat die huurder sy winkels gesluit het en daarom sy bedrywighede gestaak het, het die hof bepaal dat hierdie betaling nie gemaak was ter voortbrenging van toekomstige inkomste nie. Die belastinghof het dus ten gunste van die SAID beslis deur te argumenteer dat die betaling nie aangegaan is in die gewone verloop van die huurder se bedrywighede nie, maar eerder as 'n poging om verliese te vermy. Die feit dat die huurder die winkels se deure gesluit het, was aanduidend dat hy effektiewelik sy bedrywighede gestaak het en derhalwe is hierdie betaling geensins aangegaan ter voortbrenging van toekomstige inkomste nie. Dus, is hierdie betaling nie aftrekbaar ingevolge artikel 11(a) van die Wet nie. Die skrywer stem saam met hierdie hantering. Die beginsels van die algemene aftrekkingsformule is deeglik toegepas deur die regter. Hierdie beginsel is dat indien 'n betaling nie gemaak is ter voortbrenging van inkomste nie, dit nie aftrekbaar kan wees kragtens artikel 11(a) nie.

Indien 'n betaling wel ter voortbrenging van toekomstige inkomste gemaak word, is die volgende vereiste waaraan die onkoste moet voldoen, die vereiste dat dit inkomste van aard moet wees. Die inkomstegenererende-struktuur toets, soos geformuleer in die *New State Areas-saak*, word vir hierdie doeleindes as die toonaangewende toets deur Suid-Afrikaanse howe gebruik.

Kruger en Scholtz (2003:119) het na die Appèlhofsaak *Secretary for Inland Revenue v John Cullum Construction Co (Pty) Ltd* [1965] 27 SATC 155, (4) SA 697(A) ('John Cullum') verwys as 'n relevante hofsaak vir die beoordeling van die hantering van beëindigingsboetes vir inkomstebelastingdoeleindes. Die saak is veral relevant rondom die kwessie of die betaling van die beëindigingsboete kapitaal van aard is al dan nie. Selfs al het hierdie hofsaak nie oor die beëindiging van 'n huurooreenkoms gehandel nie is die beginsels wat voortspruit vanuit hierdie hofsaak van belang by die beëindiging van huurooreenkoms. Hierdie hofsaak het gehandel oor 'n belastingpligtige wat in die konstruksie bedryf was. Alhoewel dit die belastingpligtige se hoofbedryf was om huise te bou, het die maatskappy ook finansiering verskaf aan die kopers van die huise. Ten einde die kopers te kon finansier, moes die maatskappy self ook geld leen by 'n finansieringshuis. Die maatskappy het mettertyd besef dat die konstruksiebedryf toenemend meer kompetender begin raak en het gevolglik besluit om hierdie ooreenkoms met die finansieringshuis voortydig te beëindig. 'n Beëindigingsboete is dienooreenkomsig aan die finansieringshuis betaal. Die SAID het nie hierdie betalings as aftrekbaar toegestaan nie en beide die belasting- en die appèlhowe het ten gunste van die maatskappy beslis en die betalings as aftrekbaar toegestaan. Die rede wat die hof

aangevoer het, was dat hierdie betalings in die gewone verloop van die maatskappy se bedrywighede betaal is aangesien hy vroegtydig die potensiële besigheidsverliese geïdentifiseer het en in die belang van sy bedryf opgetree het deur die ooreenkomste met die finansieringshuise te beëindig. Dus was die onkoste by voortbrenging van inkomste maar geen inkomstegenererende-struktuur is geskep of verbeter nie. Dus is hierdie onkoste nie kapitaal van aard nie. Volgens Kruger en Scholtz (2003:119) is hierdie onkoste deur die huurder aangegaan om sy besigheid effektiewer te maak. Verder het hierdie hofspraak die beginsel neergelê dat indien die huurder kan bewys dat hy 'n versperring uit die weg geruim het ten einde sy besigheid meer effektief te maak deur die maak van hierdie betaling, hy met sekerheid kan aanvaar dat hy hierdie betaling as geldige aftrekking sal verkry.

ITC 1600 (1995) 58 SATC 131 ('ITC 1600') is 'n hofspraak waar die belastingpligtige gesteun het op die Appèlhofspraak, *Secretary for Inland Revenue v John Cullum Construction Co (Pty) Ltd* 27 SATC 155. Hierdie hofspraak het ook gehandel oor die kwessie van die kapitaal-teenoor-inkomste aard van die betaling. In hierdie saak het die belastingpligtige verskeie bruikhuurooreenkomste aangegaan met betrekking tot rekenaartoerusting vir die gebruik in sy besigheid. Die huurder het egter na 'n verloop van tyd agtergekom dat sy besigheid slegs effektief sou oorleef met die gebruik van goedkoper rekenaartoerusting en gevolglik het hy hierdie ooreenkomste voortydig beëindig met die doel om goedkoper rekenaartoerusting te huur. Die belastingpligtige het aan die verhuurders die relevante beëindigingsboetes betaal en het in sy opgawe hierdie betalings as aftrekbare uitgawes hanteer ingevolge artikel 11(a) van die Wet. Die bedrae wat hy betaal het as boetes was gelykstaande aan die uitstaande balanse van die onderskeie ooreenkomste, soos bereken vanaf die datum van betaling tot en met die verstryking van die huurooreenkomste. Die SAID wou dit nie as aftrekking toestaan nie, maar die belastinghof het ten gunste van die belastingpligtige beslis met die mening dat hierdie betalings *bona fide* betalings was in die gewone verloop van die belastingpligtige se bedrywighede om inkomste voort te bring. Hiermee 'n uittreksel van die regter se beslissing op bladsy 134 van die saak:

*"That the expenditure incurred by appellant in effecting the lease termination payments in issue was incurred in the **normal course of business** in order to minimise expenditure and to enhance profits and accordingly fell to be deducted from appellant's taxable income in terms of s 11(a) of Act 58 of 1962 and the*

well-known principles set out in cases such as Port Elizabeth Electric Tramway Co Ltd v Commissioner for Inland Revenue 8 SATC 13.”

Hierdie betalings is dus aangegaan tot voordeel van die huurder se besigheid en dit is die huurder se volste reg om *bona fide* besluite namens sy besigheid te neem. Hierdie betalings is dus nie ter verbetering van sy inkomstegenererende-struktuur nie, maar eerder om sy bedrywighede te bevorder. Dus is hierdie beëindigingsboetes aftrekbaar ingevolge artikel 11(a) en nie kapitaal van aard nie. Die skrywer stem saam met hierdie hantering. Die huurder het in goeie trou namens sy besigheid opgetree deurdat hy duur bates met goedkoper bates vervang het ten einde kostes te besnoei. Die huurder het bepaal dat die koste van 'n beëindigingsboete goedkoper is as die potensiële toekomstige verliese wat sy besigheid in die gesig staar. Die huurder het nie sy besigheid se inkomstegenererende-struktuur verbeter of uitgebrei deur hierdie boete te betaal nie. Sy besigheid het aangehou funksioneer met hierdie goedkoper bates soos in die verlede.

In *ITC 1731* (1998) 64 SATC 395 ('ITC 1731') is die scenario bespreek waar die belastingpligtige 'n reistoelaag ontvang het ten opsigte van 'n motorvoertuig wat hy gehuur het ingevolge 'n bruikhuurooreenkoms. Die belastingpligtige het egter die bruikuur voortydig beëindig en gevolglik 'n beëindigingsboete betaal. Die belastingpligtige wou die boete as deel van sy besigheidsonkoste teen die toelaag verreken. Die SAID wou die egter nie die verrekening toestaan nie. Die belastingpligtige het hom tot die belastinghof gewend. Regter J Wunsh het op bladsy 396 van die hofsaak as volg hieroor beslis:

*“That the release payment made on premature termination of the lease was **indeed different in nature from the monthly rental payments** made by appellant as the **monthly payments were made for the use of the vehicle** whereas the **final payment had been made to bring the lease to an end and to acquire ownership of the vehicle.**”*

Die belastinghof het dus ten gunste van die SAID beslis en hierdie betaling as kapitaal van aard hanteer. Die rede vir hierdie beslissing was dat, by die afbetaling van 'n bruikuur, die bate die eiendom raak van die huurder. Hierdie betaling is dus verskillend van gewone huurbetalings en is eerder 'n finale betaling wat gemaak is om 'n bate te bekom. Dus is hierdie betaling kapitaal van aard en nie aftrekbaar nie. Die skrywer van hierdie werkstuk stem met hierdie hantering saam. Hier was 'n bruikhuurooreenkoms ter sprake. Die terme van hierdie bruikhuurooreenkoms is op bladsy 395 van die saak as volg uiteengesit:

*“Appellant had been employed as a remuneration manager which position required her to travel to branches throughout the country and to some of them she went by car, using a motor vehicle which she had hired from a financial institution in terms of an agreement called a **financial rental agreement**.*

The aforesaid agreement had been entered into on 12 March 1991 and reflected a principal debt of R40 937,40 and finance charges of R16 999,08. The total rental of R57 936,48 was payable by 36 monthly amounts of R1 228 each as from 20 April 1991 and a ‘final rental’ of R13 920 on 20 April 1994, which was reflected in the schedule to the agreement as the ‘termination sale price’.”

Uit die bogenoemde is dit duidelik dat die finale betaling in ’n verkoopstransaksie sou resulteer. Die wese van hierdie betaling is derhalwe om ’n kapitale bate te bekom en, alhoewel die betaling moontlik beskou kan word as ter voortbrenging van toekomstige inkomste, was dit nie ’n betaling wat gemaak is in die gewone verloop van die belastingpligtige se inkomstegenererende bedrywighede nie. Dit was ’n vaste kapitale onkoste wat moontlik vir ’n kapitaaltoaël sou kwalifiseer, maar nie aftrekbaar sou wees ingevolge artikel 11(a) nie. Die hof se beslissing is derhalwe korrek en die betaling is kapitaal van aard. Die betaling wat die belastingpligtige gemaak het, was volgens die mening van die skrywer nie ’n beëindigingsboete in die ware sin van die woord nie, maar het eerder deel gevorm van die verkrygingskoste van die nuwe bate.

Kruger en Scholtz (2003:120) het uitgewys dat ’n huurpremie nie ’n beëindigingsboete is nie. Die rede hiervoor is dat die boete nie die belangrike karaktereenskappe van ’n huurpremie het nie, naamlik dat daar ’n aaneenlopende verhouding bestaan tussen die betalende huurder en die ontvangende verhuurder. Dus sal artikel 11(f) nie gebruik kan word in die bepaling of hierdie betaling aftrekbaar is of nie. Hulle meld ook verder dat artikel 11(f) wel in sekere gevalle oorweeg kan word waar die oorspronklike huurooreenkoms eksplisiet bepaal dat die huurder ’n ekstra huurpremie moet betaal aan die verhuurder by die voortydige beëindiging van die huurooreenkoms. In hierdie geval sal die betaling nie beskou word as ’n boete nie, maar as ’n huurpremie. Ondersteuning word aan hierdie stelling gebied deur *ITC 819* (1955) 21 SATC 71(C) (‘ITC 819’) waarin die hof bepaal het dat ’n beëindigingsboete nie ’n huurpremie is nie.

Gevolgtrekking

Die onderskeie beginsels wat uit die bogenoemde bespreking van die inkomste-belastingimplikasies van die betaling deur die huurder voortspruit, is as volg:

1. Daar behoort eerstens bepaal te word of die beëindigingsboete betaal was ter voortbrenging van inkomste.
2. Indien die beëindigingsboete *nie* betaal is ter voortbrenging van inkomste nie, is die betaling nie aftrekbaar ingevolge artikel 11(a) nie.
3. Indien die beëindigingsboete *wel* betaal is ter voortbrenging van inkomste, behoort bepaal te word of hierdie boete kapitaal van aard is, al dan nie.
4. Om te bepaal of 'n beëindigingsboete *kapitaal* van aard is of nie, behoort die beginsels van die New State Areas-saak gebruik te word. Hierdie beginsels is vroeër in hierdie hoofstuk saamgevat.
5. 'n Beëindigingsboete kan nie beskou word as 'n huurpremie nie en die beginsels van artikel 11(f) sal nie van toepassing wees op beëindigingsboetes nie.

Verhuurder

By scenario 1 is die verhuurder die ontvanger van die beëindigingsboete, derhalwe behoort die belasbaarheid van hierdie ontvangste oorweeg te word. Die Wet is ondersoek vir 'n spesifieke insluiting wat 'n beëindigingsboete uitsluitlik by 'bruto inkomste' insluit. Geen sodanige spesifieke insluiting is gevind nie. Verder is die Wet vir 'n spesifieke vrystelling ingevolge artikel 10 van die Wet bestudeer. Ook geen spesifieke vrystelling vir beëindigingsboetes is in hierdie verband gevind nie. Daar is vervolgens voortgegaan om hierdie ontvangste aan die hand van die algemene omskrywing van 'bruto inkomste' ingevolge artikel 1 van die Wet te beoordeel. In paragraaf 4.2.3 is die werking van 'bruto inkomste' vir Suid-Afrikaanse inkomstebelastingdoeleindes saamgevat. Die ontvangste van 'n beëindigingsboete deur die verhuurder word vervolgens aan die hand van hierdie beginsels bespreek.

Tydens die bestudering van die inkomstebelastingimplikasies van hierdie ontvangste is gevind dat die gedeelte van die omskrywing van 'bruto inkomste' wat ter sprake is, die gedeelte is wat handel oor die vraag of die ontvangste *inkomste of kapitaal* van aard is. Twee relevante hofsake wat betrekking het op die ontvangste van 'n beëindigingsboete deur die verhuurder en wat die aard daarvan ondersoek, word vervolgens bespreek.

In *ITC 312* (1934) 8 SATC 154(U) ('ITC 312') was die belastingpligtige die eienaar van 'n gebou wat hy verhuur het vir 'n termyn van vyf jaar. Die huurders het die huurooreenkoms twee jaar voor die datum van verstryking beëindig en aan die verhuurder 'n beëindigingsboete betaal. Die rede vir die beëindiging van die huurooreenkoms was as gevolg van die feit dat die huurder sy bedrywighede gestaak het en nie verder die huureiendom benodig het vir sy bedryf nie. Dit was die verhuurder se wens om die bedrag van die beëindigingsboete gelykstaande te maak aan die huurbetalings vir die oorblywende termyn van die huurooreenkoms. Die partye het op 'n bedrag gelykstaande aan twee-derdes van hierdie gewenste bedrag geklik. Die SAID het die verhuurder belas op hierdie bedrag, maar die verhuurder het dit in die belastinghof betwis. Regter Manfred Nathan het as volg beslis op bladsy 157 van die saak:

"If the rent had been paid monthly or yearly the receipts undoubtedly would be income. The Court was of opinion that it did not change the character of the receipt if the rent was paid as in this case, in a lump sum.

*The conclusion the Court comes to is that this was a **final payment made in lieu of rent** which was payable for the unexpired portion of the lease. It appears to us to be a payment on account of income. It was received during the tax year, and therefore is taxable during that year, in accordance with the principle which was laid down by the Appellate Division in the case of *Commissioner for Inland Revenue v Delfos* (6 SATC 92)."*

Die belastinghof het dus met die SAID se aanslag saamgestem en het hierdie bedrag as belasbaar hanteer in die hande van die verhuurder. Die rede wat die hof aangevoer het, is dat hierdie bedrag beskou behoort te word as opgelope huurinkomste wat bloot by wyse van 'n enkelbedrag ontvang is. Die skrywer stem saam met hierdie hantering. Wanneer hierdie bedrag ontvang word deur die verhuurder, behoort die vrae gevra te word of hierdie ontvangste doodgewone huurinkomste is, of dit skadevergoeding is wat ontvang is en of daar oor 'n inkomstegenererende bate beskik is. Hier word geensins oor 'n inkomstegenererende bate beskik nie, aangesien die verhuurder sal voortgaan om die bate te verhuur nadat hierdie huurooreenkoms beëindig is. Dit is slegs wanneer die huureiendom self verkoop word dat hierdie verkoopsom kapitaal van aard sal wees. Volgens Kruger en Scholtz (2003:119) is hierdie ontvangste 'n kompensasie wat ontvang is ten einde 'n leemte in die verhuurder se winste te vul. Hierdie ontvangste behoort dus 'n

belasbare ontvangste in die hande van die verhuurder te wees. Hierdie ontvangste mag dus ook as skadevergoeding beskou word in die hande van die verhuurder.

In *WJ Fourie Beleggings CC v CSARS* [2008] JOL 21045 (O) ('WJ Fourie') het die verhuurder 'n hotel in Potchefstroom bedryf. Die huurooreenkoms is egter voortydig beëindig en die hotelkamers is ontruim. Daar was egter ook skade aangerig aan die hotelkamers voor ontruiming. Die maatskappy het egter die hoteleienaar vergoed vir die voortydige beëindiging van die huurooreenkoms. Die SAID het hierdie beëindigingsboete as belasbaar hanteer in die eienaar se belastingaanslag van daardie betrokke jaar van aanslag. Die eienaar het dit betwis in die belastinghof waar hy onsuksesvol was en hy het voortgegaan om dit in die Appèlhof te betwis. Regters Hattingh en Van der Merwe het op bladsy 24 van die saak as volg geargumenteer:

"This hotel functioned quite well with or without the Naschem contract. There is no indication that the appellant's profit-making structure was crippled or destroyed by the cancellation of the agreement. The hotel could and did continue as a profit-earning asset.

*The sum of money received by the appellant was not in a material sense received as compensation for not being allowed to make profit by not hiring out rooms at the hotel, ie **it was not received in respect of the termination or sterilisation of any part of the appellant's business. It was also not received in respect of a capital asset.** The capital asset (the hotel) could forthwith be harnessed to produce profit by hiring out rooms."*

Die hotel het huurders in sy kamers gehad voordat hierdie aangeleentheid plaasgevind het en ook nadat hierdie aangeleentheid plaasgevind het. Dus het die aard van die belastingpligtige se bedrywighede nie verander as gevolg van hierdie aangeleentheid nie, maar bloot voortgegaan. Die ontvangste van die boete het geensins gelei tot die sterilisasie van die verhuringsbesigheid nie en kan die ontvangste gevolglik nie as 'n prysgawe van 'n kapitale bate (die verhuurder se reg op toekomstige huurinkomste) beskou word nie. Alhoewel hierdie boete in abnormale omstandighede ontvang is, is dit effektiewelik blote huurinkomste en is belasbaar in die hande van die hoteleienaar. Hierdie ontvangste is gevolglik as *inkomste* van aard hanteer en nie as kapitaal van aard nie. Die skrywer stem saam met die bostaande hantering van die beëindigingsboete deur die hof. Hierdie ontvangste is ontvang as deel van die hotel se gewone bedrywighede. Hier is oor geen bate beskik nie. Die verhuurder se "reg op inkomste" is nie oor beskik nie,

aangesien hy bloot voortgegaan het met die verhuring van die hotelkamers. Hierdie beëindigingsboete behoort hanteer te word as doodgewone huurinkomste en is dus inkomste van aard en gevolglik bruto inkomste.

Gevolgtrekking

Beide die hofsake wat hierbo bespreek is hanteer die ontvangste van 'n beëindigingsboete as *inkomste* van aard in die hande van die verhuurder. Beide van hierdie hofsake beskou hierdie ontvangste as opgelope huurinkomste wat bloot vooruit ontvang is. Die vraag of hier 'n sterilisasie van 'n kapitale bate plaasvind (oftewel 'n "reg op toekomstige huurinkomste" wat verkoop is), word dus in beide gevalle in die negatief beantwoord. Indien hierdie ontvangste wel as kapitaal van aard hanteer word, behoort hier 'n beskikking vir kapitaalwinsbelastingdoeleindes plaas te gevind het. By die berekening van die kapitaalwins, sal die opbrengs bestaan uit die waarde van die beëindigingsboete wat ontvang is en die basiskoste sal die oorspronklike kosprys van hierdie "reg op inkomste" wees. Die vraag bestaan egter hoe die oorspronklike kosprys van die "reg op inkomste" bepaal word. 'n Moontlike antwoord hierop mag wees dat die huidige waarde van die toekomstige huurontvangstes as waarde gebruik kan word vir die oorspronklike kosprys van hierdie "reg op inkomste" (De Kock, 2011). Die verskil tussen hierdie resultaat en die waarde van die beëindigingsboete behoort die waarde van die kapitaalwins- of verlies te wees in die hande van die verhuurder.

4.4.2.2 Bespreking van Scenario 2

Huurder

Soos reeds bespreek in scenario 1 waar die verhuurder die ontvanger van die beëindigingsboete is, is die beginsels van bruto inkomste ook van toepassing by scenario 2, waar die huurder die ontvanger is van die beëindigingsboete. By scenario 2 is vier hofsake ondersoek om die hantering van 'n beëindigingsboete, wat deur die huurder ontvang is, vas te stel.

In *ITC 175 (1930) 5 SATC 180(U)* ('ITC 175') het die belastingpligtige 'n besigheid bedryf op 'n perseel wat hy gehuur het. Die verhuurder het egter 'n geleentheid ontvang om die bestaande huurder te vervang met 'n winsgewender huurder. Die verhuurder het die bestaande huurder genader met die aanbod om die huurooreenkoms voortydig te beëindig en die bestaande huurder het die aanbod aanvaar. Die verhuurder het gevolglik 'n

beëindigingsboete aan die huurder betaal. Die SAID het hierdie bedrag as belasbaar hanteer in die hande van die huurder maar die huurder het hom na die belastinghof gewend waar K David, K.C. op bladsy 182 van die hofsaak as volg geargumenteer het:

*“In this case, however, the payment was made not in respect of a grant of any right to occupy the premises **but was made in respect of the surrender of a grant of a right of occupation.** No further payment was received and no one was placed in possession of the premises. It is quite true that the landlord in respect of the surrender of the rights of the tenant was able to deal with the premises as if the lease did not exist thereon, but that is not a grant from one person to another as is contemplated under the provisions of sec 7(1)(d) of the Act.”*

Die hof was dus van mening dat hierdie ontvangste *kapitaal* van aard is omdat die huurder effektiewelik beskik het oor 'n reg om die perseel te okkupeer aan die verhuurder. Dus was hier oor 'n kapitale bate, naamlik die reg op die gebruik van die perseel, beskik. Hierdie ontvangste is in der waarheid 'n verkoopsom wat deur die huurder ontvang is vir 'n bate wat hy tot sy eie voordeel aangewend het. Hierdie bate is 'n huurreg, oftewel 'n reg om die huureiendom te gebruik. Die skrywer stem saam met hierdie hantering deur die hof. Die reg om eiendom te gebruik is 'n ontasbare bate wat jou die reg gee om vir 'n ooreengekome termyn 'n eiendom te gebruik tot jou voordeel teen 'n ooreengekome tarief. Hierdie huurreg is gevolglik 'n verhandelbare instrument met 'n waarde. Die beskikking oor hierdie bate behoort beslis kapitaal van aard te wees en behoort kapitaalwinsbelasting-implikasies in te hou vir die huurder. Die huurder het dus in der waarheid oor 'n gedeelte van sy inkomstegenererende-struktuur, naamlik die reg tot gebruik van 'n bate, beskik.

In *ITC 355 (1936) 9 SATC 91(U)* ('ITC 355') het die huurder ook oor 'n reg om die huurperseel te okkupeer, beskik. In hierdie spesifieke geval het die huurder die reg gehad om die huurooreenkoms te hernu vir soveel kere as wat hy wou, maar die bestaande verhuurder het die huureiendom aan 'n nuwe verhuurder verkoop. Die nuwe verhuurder wou nie voortgaan met die huurooreenkoms nie en hy het gevolglik die huurder genader om die huurooreenkoms voortydig te beëindig. Die huurder het die aanbod aanvaar en 'n beëindigingsboete is aan die huurder betaal. Die SAID het die ontvangste as doodgewone inkomste in die hande van die huurder hanteer en die huurder het hom na die belastinghof gewend. Manfred Nathan, K.C. het op bladsy 95 van die hofsaak as volg geargumenteer:

*“The result is that we hold, in accordance with that decision, that in the present case the appellant received the money in **respect of the surrender of his right of occupation under the lease in question, or, as it has been styled, in respect of his consent to cancellation, and that such surrender or consent to cancellation did not amount to the grant of a right of the use or occupation of the premises in question.**”*

Die belastinghof het dus die ontvangste ook as *kapitaal* van aard in die hande van die huurder hanteer. Hierdie uitspraak is soortgelyk aan die uitspraak van ITC 175 waar die ontvangste beskou word as 'n verkoopsom vir 'n huurreg wat verkoop is. Dit word aan die hand gedoen dat die beslissing in ITC 355 korrek was. Die ontvangste was inderdaad 'n verkoopsom vir die beskikking oor 'n huurreg en 'n kapitaalwinsbelastinggebeurtenis het dus hier plaasgevind.

Volgens Kruger en Scholtz (2003:120) is *CIR v Meyerson, CIR v Kelly* 14 SATC 300 ('Meyerson & Kelly') se uitspraak relevant in hierdie geval waar die verhuurder die boete aan die huurder betaal. Hierdie hofspraak is relevant in dié sin dat 'n huurder se huurreg 'n kapitale bate vir die huurder is. In hierdie bepaalde hofspraak het die huurder 'n huurreg, wat hy besit het, verkoop aan 'n derde party vir 'n ooreengekome bedrag. Enige bedrag wat die huurder ontvang ter sterilisasie van hierdie huurreg is 'n kapitale ontvangste in die hande van die huurder. Hierdie hantering strook dus met die hantering van ITC 175 en ITC 355.

Volgens Kruger en Scholtz (2003:120) mag hierdie ontvangste egter in sommige gevalle as inkomste van aard hanteer word en hulle verwys na *CIR v Illovo Sugar Estates Ltd* [1951] 17 SATC 387, (1) SA 306(N) ('Illovo Sugar') as voorbeeld van sodanige hantering. In hierdie hofspraak het die huurder 'n stuk grond gehuur waarop hy suikerriet verbou het. Die destydse Nasionale weermag wou egter die grond vir 'n militêre basis aanwend en het aan die huurder 'n bedrag geld betaal om die huurooreenkoms prys te gee en om te dien as kompensasie vir sy suikerriet wat in die proses verlore gegaan het. Die bestaande suikerriet is gevolglik deur die weermag afgebrand. Die vraag wat die hof moes beantwoord, was of die ontvangste van die huurder kapitaal- of inkomste van aard was. Die vraag is gestel of die vergoeding ontvang was vir die verlies van die inkomstegenererende-struktuur en of dit vergoeding was vir die verlies van die inkomste self. Die feit dat die grond (wat beskou is as die inkomstegenererende-struktuur) self nie gekontamineer was toe die suikerriet verbrand is nie, beteken dat die inkomste-

genererende-struktuur nie gesteriliseer was nie, maar dat dit bloot die inkomste self (voorraad) was wat vernietig is. Waar 'n beëindigingsboete dus ontvang word as kompensasië vir die verlies van die inkomstegenererende-struktuur is dit kapitaal van aard. Indien dit egter kompensasië is vir die verlies aan die inkomste self, is dit inkomste van aard.

Gevolgtrekking

Die beginsels wat na vore gekom het uit die bogenoemde hofsake is dat 'n beëindigingsboete wat deur die huurder vanaf die verhuurder ontvang word in die meeste gevalle as 'n beskikking oor 'n huurreg beskou word, 'n huurreg 'n bate is vir kapitaalwinstbelastingdoeleindes en die opbrengs ontvang daarvoor gevolglik as *kapitaal* van aard hanteer behoort te word. Indien dit egter gebeur dat die huurder nie die huurreg self prysgee nie, maar slegs die potensiële inkomste wat hy uit die huurbate sou verdien, behoort die ontvangste inkomste van aard te wees. Hierdie kapitale ontvangste in die hande van die huurder is gevolglik 'n gebeurtenis vir kapitaalwinstbelastingdoeleindes. Ten einde die bedrag van die kapitaalwinst- of verlies te bepaal, behoort beginsels van die Agste Bylae tot die Wet toegepas te word. Die bedrag van die opbrengs behoort die beëindigingsboete self te wees. Die basiskoste van die huurreg behoort ingevolge paragrawe 20 tot 35 van die Agste Bylae bepaal te word. Die basiskoste van die huurreg behoort na alle waarskynlikheid die verkrygingskoste van die huurreg te wees, met dien verstande dat hierdie verkrygingskoste nie alreeds vir inkomstebelastingdoeleindes afgetrek is nie. Hierdie verkrygingskoste kan onder andere kontrakkoste, administrasiefooi en regskoste wees om die huur in plek te stel. Hierdie verkrygingskoste kan ook volgens Frank (2011) die oorspronklike huurdeposito wees.

Verhuurder

Soos reeds bespreek in scenario 1 waar die huurder die betaler van die beëindigingsboete is, is die beginsels van die algemene aftrekkingsformule ook van toepassing by scenario 2, waar die verhuurder die betaler is van die beëindigingsboete. Daar bestaan ook in hierdie scenario 'n aantal hofsake wat spesifiek handel oor die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete wat betaal is deur die verhuurder aan die huurder.

In *ITC 843* (1957) 21 SATC 431(C) ('ITC843') het die verhuurder 'n gebou besit wat uit 'n groot aantal aparte residensiële kamers bestaan het en wat hy aan 'n aantal huurders uitverhuur is. Hierdie gebou het egter geen kombuisfasiliteite gehad nie en die verhuurder was genoop om planne te beraam om aan sy huurders hierdie fasiliteite te verskaf. Ten einde hierdie probleem op te los het die verhuurder die aangrensende gebou, wat ook deur hom besit was en wat wel kombuis- en eetkamerfasiliteite gehad, geïdentifiseer met die doel om dit deel te maak van sy bestaande huurperseel. Hierdie gebou het egter op daardie stadium 'n ander huurder in gehad en ten einde van hierdie huurder ontslae te kon raak moes die verhuurder 'n bedrag as kompensasie met hierdie bestaande huurder beding om die huurooreenkoms voortydig te kon beëindig. Die huurder het ingestem tot die beëindiging van sy huurooreenkoms en die verhuurder het 'n beëindigingsboete aan hierdie huurder betaal. Die SAID het die beëindigingsboete as kapitaal van aard hanteer in die hande van die verhuurder, maar die verhuurder het hom tot die belastinghof gewend waar regter Herbstein op bladsye 432 en 433 van hierdie hofsaak as volg geargumenteer het:

*"The true nature of the transaction in the instant case before the Court seems to me to have been that the money was spent for the **purpose of acquiring**, if not a new asset, at any rate **a portion of the machinery which would enable the profit which was eventually earned to be earned**. It cannot, in my opinion, be described as part of the cost of the performance of the income-producing operation. It was incurred to enable the asset which came into existence to earn a profit. It therefore seems to me that it properly falls within the words used by Lord Cave, namely that it was 'expenditure incurred for the purpose of acquiring an advantage for the **enduring benefit of the trade**' (see *Atherton v British Insulated and Helsby Cables*, [1926] A.C. 205)."*

Hier het die belastinghof hierdie betaling dus as *kapitaal* van aard beskou aangesien hierdie betaling gemaak is om die inkomstegenererende-struktuur van die belastingpligtige te verbeter en uit te brei. Hierdie betaling is nie in die gewone verloop van die belastingpligtige se bedrywighede aangegaan nie. Die skrywer stem met hierdie hantering saam. Die onkoste wat deur die verhuurder aangegaan is, was wel ter voortbrenging van inkomste aangegaan, maar die vraagstuk was of hierdie onkoste aangegaan was om 'n inkomstegenererende-struktuur te skep of te verbeter en of die onkoste gemaak was in die gewone verloop van die verhuurde se verhuuringsbedryf. Aangesien die bestaande huureiendom geen kombuisfasiliteite gehad het nie en die ander huureiendom wel, was hier inderdaad 'n verbetering in die huureiendom. Hierdie fasiliteit het die huureiendom se

inkomstegenererende vermoë verhoog en sou heel moontlik tot 'n hoër huurinkomste lei. Die betaling van die beëindigingsboete het dus 'n blywende voordeel vir die verhuurder geskep en was dus kapitaal van aard.

ITC 1267 (1977) 39 SATC 146(T) ('ITC 1267') het die scenario hanteer waar die verhuurder 'n winsgewender huurder geïdentifiseer het om sy bestaande huurder mee te vervang. Die verhuurder het gevolglik 'n beëindigingsboete aan die bestaande huurder betaal en 'n nuwe huurder ingesit vir die res van die huurtermyn teen 'n groter huurtarief. Die SAID het in hierdie geval die betaling as kapitaal van aard beskou, maar die verhuurder het hom tot die belastinghof gewend waar regter Trengrove op bladsy 151 van die saak as volg geargumenteer het:

*“The expenditure **has not created a new asset nor has it made any addition to an existing asset.** This, of course, is not a conclusive factor, but it is a circumstance to be taken into consideration. It is always a relevant factor. The expenditure in issue was not incurred to obtain any long-term advantage, because the lease would in any event have expired in 1974. **It was part and parcel of the appellant’s business to negotiate lease agreements** in respect of its property on the best possible terms and the **expenditure in issue was incurred for that very purpose.** The object was to take advantage of the increase in the rental rate of industrial and commercial property, and the sooner the property was leased at the higher rental, the better for the appellant.*

Volgens die belastinghof was hierdie betaling nie 'n verbetering van die belastingpligtige se inkomstegenererende-struktuur nie. Die verhuurder het eerder 'n *bona fide* betaling in die gewone verloop van sy verhuringsbesigheid te maak. Verder bestaan daar 'n kousale verband tussen die betaling wat maak is en die huurinkomste wat die verhuringsbesigheid gegeneer het. Hierdie betaling is dus as *aftrekbaar* beskou deur die hof. Die skrywer stem nie met hierdie hantering saam nie. Alhoewel hierdie betaling wel maak is ter voortbrenging van inkomste, bestaan die vraag of hierdie betaling 'n inkomstegenererende-struktuur daarstel al dan of nie. Die skrywer is van mening dat hier wel 'n inkomstegenererende-struktuur geskep of verbeter is deurdat die onkoste (beëindigingsboete) aangegaan is om 'n versperring uit die pad te kry ten einde die huurperseel se inkomstegenererende vermoë te verhoog. Hierdie onkoste behoort derhalwe as kapitaal van aard hanteer te word vir inkomstebelastingdoeleindes.

Volgens Kruger en Scholtz (2003:120) lewer die beslissing van *CIR v VRD Investments (Pty) Ltd* 55 SATC 368 ('VRD') sekere beginsels wat daarop kan dui dat 'n beëindigingsboete wel aftrekbaar kan wees. In hierdie hofsaak het die belastingpligtige, tesame met 'n konsortium wat gevorm is, 'n groot mededinger in die melkbedryf uitgekoop met die onmiddellike doel om die kompetisie se maatskappy te stroop van alle bates en dan die onkoste wat vir hierdie spesifieke doel aangegaan is tussen die lede van die konsortium te verdeel. Die onkoste wat die belastingpligtige aangegaan het was uitsluitlik aangegaan met die bedoeling om van die kompetisie in die melkbedryf ontslae te raak en sy eie besigheid van ondergang te red. Hierdie onkoste is deur die Appèlhof as *aftrekbaar* beskou omdat die belastingpligtige 'n *bona fide* uitgawe aangegaan het om sy besigheid van ondergang te red en hierdie betaling was nie om sy inkomstegenererende-struktuur te verbeter nie. Die kwessie was dus nie of die betaling kapitaal van aard was nie, maar eerder of die betaling aangegaan was ter voortbrenging van inkomste. 'n Verhuurder wat 'n nie-winsgewende huurooreenkoms voortydig beëindig met die uitsluitlike doel om verliese te vermy gaan dus onkoste aan om sy besigheid van ondergang te red, net soos in die geval van die VRD-saak. Onder hierdie omstandighede behoort beëindigingsboete dus aftrekbaar te wees. Indien die verhuurder egter nie 'n nuwe huurder kry nie, staak hy effektiewelik sy inkomstestroom wat beteken dat hierdie betaling nie ter voortbrenging van inkomste gemaak is nie. In hierdie geval sal die betaling nie aftrekbaar wees nie. Alhoewel VRD en ITC 1267 se uitsprake deur die huurder gebruik mag word as moontlike argument om die onkoste van die beëindigingsboete as aftrekbaar te verkry, is Kruger en Scholtz (2003:120) egter van mening dat die belastingpligtige steeds die risiko loop vir 'n teenargument wat hy moontlik nie behoorlik sal kan verdedig nie. Die teenargument kan wees dat die betaling kapitaal van aard is aangesien die verwydering van kompetisie sy inkomstegenererende-struktuur of potensiaal verhoog. Gevolglik is die skrywer van mening dat die huurder eerder konserwatief moet optree en die beëindigingsboete as kapitaal van aard moet hanteer ten einde enige dispute uit die weg te ruim.

Alhoewel die gedetailleerde ondersoek van franchise-ooreenkomste buite die bestek van die studie val, word dit van nut beskou om 'n kort bespreking te voer oor die hantering van beëindigingsboetes by franchise-ooreenkomste. Volgens Willemsse (2011:99) is 'n franchise-ooreenkoms in wese 'n huurooreenkoms. Dit word aan die hand gedoen dat 'n franchisegewer soortgelyk aan die verhuurder en die franchisehouer soortgelyk aan die huurder is vir doeleindes van hierdie bespreking. Dit word dus geïmpliseer dat die boete wat betaal is by die voortydige beëindiging van 'n franchise-ooreenkoms 'n soortgelyke

hantering behoort te hê vir inkomstebelastingdoeleindes as 'n doodgewone huur-ooreenkoms. Twee hofsake wat oor beëindigingsboetes by franchise-ooreenkomste gehandel het, was *ITC 1539* (1990) 54 SATC 394(C) en *Seeff Properties CC v Commissioner of Inland Revenue* [1993] 60 SATC 407.

ITC 1539 (1990) 54 SATC 394(C) ('ITC 1539') het die scenario bespreek waar die franchisegewer 'n franchise-ooreenkoms met een van sy franchisehouers voortydig beëindig het. Tydens hierdie beëindiging het die franchisegewer alle regte verbonde aan 'n franchise-ooreenkoms vanaf die franchisehouer bekom. Regter Conradie het op bladsye 399 en 400 van hierdie hofsaak as volg geargumenteer:

*"In the present case the appellant has got rid of a contract which was an onerous one. It was an onerous contract for the appellant to let someone else do business for that person's own account in an area to which the appellant wanted to return and in which it thought it might derive a higher income than the franchise payments which were being made to it. The appellant was not, as in the Anglo Persian Oil Company case, simply taking over an agency which had been conducting business on its behalf in that area. It was taking over a body which conducted, subject to the terms of the franchise agreement, its own business for its own profit in that area. **It was taking over another business altogether. This, to my mind, was acquiring an income producing asset, something for the enduring benefit of the appellant's trade.** In my respectful judgment, the decisions on which Mr Meyerowitz relied do not support the conclusions which he sought to draw from them. I think that the Commissioner was quite right. The appeal is dismissed and the assessment is confirmed."*

Die vraag wat dus voor die belastinghof geopper is, was of hierdie betaling deur die franchisegewer aan die franchisehouer kapitaal van aard was of nie. Daar was geen onduidelikheid oor die feit dat die onkoste wel aangegaan was ter voortbrenging van inkomste nie. Die onkoste wat in hierdie geval aangegaan is, is om 'n splinternuwe inkomstegenererende bate te bekom. Die onkoste van hierdie bate is as kapitaal van aard hanteer in die hande van die verhuurder. Die skrywer stem met hierdie hantering saam. Hierdie hofsaak kan vergelyk word met die scenario waar die verhuurder 'n huurooreenkoms met sy huurder beëindig met die doel om die huureiendom self te gebruik, omdat hy voel dat hy meer winste uit die eiendom kan genereer deur self dit te gebruik eerder as om die eiendom te verhuur. Die feit dat die franchisegewer die

huureiendom self wou okkupeer was 'n geleentheid om 'n groter inkomste vanuit die betrokke perseel te genereer en die beëindigingsboete wat betaal is, is derhalwe betaal om 'n versperring uit die pad te verwyder om dit te laat realiseer. Hierdie onkoste was gevolglik aangegaan om 'n inkomstegenererende-struktuur te verbeter en om 'n blywende voordeel te skep. Hierdie boete dus behoort kapitaal van aard te wees in die hande van die franchisegewer.

Seeff Properties CC v Commissioner for Inland Revenue [1993] 60 SATC 407 ('Seeff') het 'n soortgelyke scenario bespreek as in ITC 1539 waar die franchisegewer ook nie meer met die franchise-ooreenkoms wou voortgaan nie en eerder die franchise-kantoor vir sy eie gebruik wou bekom. Regter Fagan het op bladsye 411 en 412 van hierdie hofsaak as volg geargumenteer:

"In my view the court a quo correctly characterized the expenditure of the R60 000 as being expenditure for the acquisition of an income producing asset.

*The cost of cancelling the franchise agreement 26½ months before it expired cannot, on the facts of this case, be regarded as **part of the cost to appellant of performing its income earning operations**. It was, in my view, a **cost of establishing the income earning operation** in order to trade in Plumstead which, during the currency of a franchise agreement, appellant could not do. Having acquired the right to trade in single residential properties in its own name in the Plumstead area for the next 26½ months appellant could then proceed to use and exploit the rights acquired so as to earn commissions as an estate agent, thereby increasing its income.*

*For the reasons given I find that the sum of R60 000 paid by appellant during his tax year ended 31 December 1986 as part of the consideration for the premature termination of a franchise agreement **was not deductible in terms of s 11(a)** of the Income Tax No 58 of 1962 as amended and I would consequently dismiss the appeal and order that the costs follow the result."*

Net soos in ITC 1539 het die hof dus beslis dat die franchisegewer die inkomstegenererende-struktuur verhoog het en gevolglik dat die betaling kapitaal van aard in sy hande was. Die skrywer stem ook met hierdie hantering saam vir dieselfde redes as wat by ITC 1539 bespreek is.

Indien die verhuurder nie daarin slaag om die betaling as aftrekking te verkry nie is daar, volgens Kruger en Scholtz (2003:120), steeds *paragraaf 20(1)(e)* van die *Agste Bylae* tot die Inkomstebelastingwet wat aan die verhuurder die geleentheid gee om hierdie betaling as deel van die basiskoste te hanteer van die eiendom wat hy verhuur. Hy sal dus steeds die voordeel van hierdie betaling op die dag wat hy hierdie eiendom verkoop geniet deur die beëindigingsboete as deel van sy basiskoste van die eiendom te kapitaliseer en teen die opbrengs van die transaksie te verreken.

Gevolgtrekking

Die beginsels wat uit die bogenoemde bespreking voortspruit is die volgende:

1. Indien die verhuurder die beëindigingsboete betaal met die doel om sy verhuringsbedryf te staak, is die betaling nie ter voortbrenging van inkomste nie en sal die boete nie aftrekbaar wees ingevolge artikel 11(a) nie.
2. Indien die verhuurder die beëindigingsboete betaal en steeds voortgaan met die verhuringsbedryf, behoort die vraag beantwoord te word of die betaling kapitaal van aard is of nie. Om hierdie onderskeid te maak, behoort die volgende scenario's 'n betroubare riglyn te verskaf:
 - Indien die huureiendom verbeter is, is die inkomstegenererende vermoë van die inkomstegenererende masjien verhoog en behoort die beëindigingsboete kapitaal van aard te wees in die hande van die verhuurder.
 - Indien die verhuurder die huureiendom wil bekom om sy eie besigheid daarin te bedryf, bekom hy 'n inkomstegenererende bate en staak hy effektiewelik sy verhuringsbedryf. In hierdie geval behoort die beëindigingsboete ook kapitaal van aard te wees in die hande van die verhuurder.
 - Indien die verhuurder 'n beëindigingsboete betaal aan 'n huurder met die doel om die huurder te vervang met 'n winsgewender huurder, behoort die beëindigingsboete as kapitaal van aard hanteer te word vanweë die feit dat die huureiendom se inkomstegenererende-struktuur verbeter is met die vervanging van die bestaande huurder deurdat 'n versperring uit die pad verwyder is en die huureiendom se volle potensiaal bereik word.

4.5 Samevatting

Die doel van hierdie hoofstuk was om die hantering van beëindigingsboetes binne die bestaande Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwetgewing te ondersoek. Die proses of werkwyse wat gevolg moet word rakende aftrekkings, soos deur die Wet geïmpliseer, is dat daar eerstens oorweeg moet word of 'n *spesifieke* aftrekkingsartikel vir die beëindigingsboete bestaan, tweedens, indien daar nie sodanige artikel bestaan nie moet 'n aftrekking oorweeg word aan die hand van die *algemene* aftrekkingsformule soos vervat in artikels 11(a) en 23(g), saamgelees met spesifieke regspraak. Verder is daar bepaal of die aftrekbaarheid van beëindigingsboetes eksplisiet verbied word deur die Wet en verder of die ontvangste van 'n beëindigingsboete eksplisiet vrygestel word van inkomste-belasting ingevolge die Wet.

Ten opsigte van beide beëindigingsboetes is bevind dat daar geen spesifieke aftrekking in die Wet bestaan wat pertinent na die term of begrip beëindigingsboetes verwys en daarvoor voorsiening maak nie. Daar bestaan ook egter geen artikel wat die aftrekking van beëindigingsboetes eksplisiet verbied of eksplisiet vrystel van belasting binne die konteks waarin die boete aangegaan word vir doeleindes van hierdie studie nie. Die aftrekbaarheid en belasbaarheid van beëindigingsboetes is dus op grond van die algemene aftrekkingsformule en algemene omskrywing van bruto inkomste beoordeel.

Die volgende bevindings is in hierdie hoofstuk gemaak:

Scenario 1

Huurder

Die onderskeie beginsels wat voortspruit in die bespreking van die inkomstebelasting-implikasies van die betaling deur die huurder is Daar behoort eerstens bepaal te word of die beëindigingsboete betaal was ter voortbrenging van inkomste. Indien die beëindigingsboete *nie* betaal is ter voortbrenging van inkomste nie, is die betaling nie aftrekbaar ingevolge artikel 11(a) nie. Indien die beëindigingsboete *wel* betaal is ter voortbrenging van inkomste, behoort bepaal te word of hierdie boete kapitaal van aard is, al dan nie.

Verhuurder

Die ontvangste van 'n beëindigingsboete word normaalweg as *inkomste* van aard in die hande van die verhuurder hanteer en die ontvangste word as opgelope huurinkomste wat bloot vooruitontvang is beskou. Die hoewe bepaal die aard van die ontvangste deur te vra of die beëindigingsboete 'n substituuat is vir die opgelope huurinkomste en of dit 'n substituuat is vir "iets anders". Die "iets anders" kan wees die prysgawe van 'n boete ('n reg op inkomste), daling in waarde van 'n bate en sal die vergoeding daarvoor voorts as kapitaal van aard van aard beskou word.

Scenario 2**Huurder**

Die beginsels was na vore gekom het uit die bespreking is dat 'n beëindigingsboete wat deur die huurder vanaf die verhuurder ontvang word in die meeste gevalle as 'n beskikking oor 'n huurreg beskou word. 'n Huurreg is 'n bate is vir kapitaalwinsbelastingdoeleindes en die opbrengs daarvan behoort gevolglik as *kapitaal* van aard hanteer te word. Indien dit egter gebeur dat die huurder nie die huurreg self prysgee nie, maar slegs die potensiële inkomste wat hy uit die huurbate sou verdien, behoort die ontvangste inkomste van aard te wees. Hierdie kapitale ontvangste in die hande van die huurder is gevolglik 'n gebeurtenis vir kapitaalwinsbelastingdoeleindes. Ten einde die bedrag van die kapitaalwins- of verlies te bepaal, behoort beginsels van die Agste Bylae tot die Wet toegepas te word. Die bedrag van die opbrengs behoort die beëindigingsboete self te wees. Die basiskoste van die huurreg behoort ingevolge paragrawe 20 tot 35 van die Agste Bylae bepaal te word. Die basiskoste van die huurreg behoort na alle waarskynlikheid die verkrygingskoste van die huurreg te wees, met dien verstande dat hierdie verkrygingskoste nie alreeds vir inkomstebelastingdoeleindes afgetrek is nie. Hierdie verkrygingskoste kan onder andere kontrakkoste, administrasie-fooie en regskostes wees om die huur in plek te stel. Hierdie verkrygingskoste kan ook volgens Frank (2011) die oorspronklike huurdeposito wees.

Verhuurder

Die beginsels wat uit die bogenoemde bespreking voortspruit is dat indien die verhuurder die beëindigingsboete betaal met die doel om sy verhuringsbedryf te staak, is die betaling nie ter voortbrenging van inkomste nie en sal die boete nie aftrekbaar wees ingevolge artikel 11(a) nie. Indien die verhuurder die beëindigingsboete betaal en steeds voortgaan met die verhuringsbedryf, behoort die vraag beantwoord te word of die betaling kapitaal

van aard is of nie. Om hierdie onderskeid te maak, behoort die volgende scenario's 'n betroubare riglyn te verskaf:

- Indien die huureiendom verbeter is, is die inkomstegenererende vermoë van die inkomstegenererende masjien verhoog en behoort die beëindigingsboete kapitaal van aard te wees in die hande van die verhuurder.
- Indien die verhuurder die huureiendom wil bekom om sy eie besigheid daarin te bedryf, bekom hy 'n inkomstegenererende bate en staak hy effektiewelik sy verhuringsbedryf. In hierdie geval behoort die beëindigingsboete ook kapitaal van aard te wees in die hande van die verhuurder.
- Indien die verhuurder 'n beëindigingsboete betaal aan 'n huurder met die doel om die huurder te vervang met 'n winsgewender huurder, behoort die beëindigingsboete as kapitaal van aard hanteer te word vanweë die feit dat die huureiendom se inkomstegenererende-struktuur verbeter is met die vervanging van die bestaande huurder deurdat 'n versperring uit die pad verwyder is en die huureiendom se volle potensiaal bereik word.

In hoofstuk 6 word aanbevelings gemaak ten opsigte van sekere aspekte rondom die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes soos wat dit tans in Suid-Afrika hanteer word. Vir hierdie doeleindes word die gebruik van sekere internasionale hanterings of beginsels van beëindigingsboetes binne 'n Suid-Afrikaanse konteks voorgestel. In die hoofstuk wat volg, word terugvoer verskaf van belastingkundiges in die Suid-Afrikaanse belastingomgewing se siening rondom die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in Suid-Afrika.

Hoofstuk 5: Terugvoer van partye in die Suid-Afrikaanse belastingomgewing rakende die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes

5.1 Inleiding³

Terugvoer word in hierdie hoofstuk verskaf van die menings van verskillende partye in die Suid-Afrikaanse belastingomgewing rakende die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes. Die doel van die hoofstuk is om 'n geheelbeeld te verskaf van die praktyk se opinies rakende die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes. Menings van persone in hul kapasiteit as belastingkundiges werksaam in die praktyk, verteenwoordigers van prominente ouditfirmas, asook van die Suid-Afrikaanse Inkomstediens ('SAID'), is bekom.

Die bedoeling van hierdie hoofstuk is nie om die menings van die belastingpraktisyn-professie en die SAID as 'n algemene opinie van die belastingomgewing te verkondig nie. Die terugvoer wat verkry is, werp egter wel tot groot mate lig op die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes. Die proses wat hier gevolg is se doel was om bloot om opinies te versamel, 'n kort opsomming van die verskillende opinies te gee en om laastens tot 'n gevolgtrekking te kom.

5.2 Metodologie

Doelbewuste steekproefneming is uitgevoer om respondente te identifiseer. 'n Brief (sien Bylaag D) is per e-pos gestuur aan tien belastingkundiges (waarvan ses terugvoer verskaf het), die vier grootste ouditfirmas in Suid-Afrika (waarvan drie firmas terugvoer verskaf het), 'n prominente regs-firma en die SAID. Daar moet opgelet word dat die respondente werksaam by die ouditeursfirma PricewaterhouseCoopers, se opinies gelewer is in hul persoonlike hoedanigheid en is nie noodwendig die amptelike opinie van PricewaterhouseCoopers self nie. Die brief verduidelik die konteks en omvang waarbinne die studie uitgevoer is asook die struktuur en variasies van die omskrywing van die beëindigingsboete. Twee vrae is gevolglik aan die respondente gestel, naamlik:

- Waar die **verhuurder** die betaling van die boete aan die **huurder** maak, wat is die faktore wat vir inkomstebelastingdoeleindes oorweeg moet word om te bepaal of

³ Die struktuur van hierdie hoofstuk berus op die struktuur van Willemse (2011) se sesde hoofstuk.

hierdie betaling aftrekbaar is vir die verhuurder en of hierdie ontvangste belasbaar is in die hande van die huurder?

- Waar die **huurder** die betaling van die boete aan die **verhuurder** maak, wat is die faktore wat vir inkomstebelastingdoeleindes oorweeg moet word om te bepaal of hierdie betaling aftrekbaar is vir die huurder en of hierdie ontvangste belasbaar is in die hande van die verhuurder?

Terugvoer is telefonies ontvang en ook via e-pos. 'n Oorsig van die uitkomst van hierdie terugvoer word in die volgende afdeling verskaf.

5.3 Terugvoer vanaf respondente

Die terugvoer ontvang vanaf die respondente het getoon dat daar tydens die bestudering van die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes 'n gestruktureerde denkproses gevolg behoort te word. Hierdie proses vereis dat daar, onder andere, gefokus moet word op die *aard* van die beëindigingsboete. Verder behoort oorweging geskenk te word aan bestaande *regspraak* ten opsigte beëindigingsboetes. Laastens behoort daar aan die *kriteria*, waarvolgens aftrekkings geëis word en ontvangstes by bruto inkomste ingesluit word binne die bestek van Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet, voldoen te word.

Die respondente was dit eens dat daar nie 'n eenvoudige, allesomvattende antwoord op die vrae bestaan nie, maar dat die omliggende omstandighede rondom die betaling van die beëindigingsboete deurslaggewend is. Die algemene aftrekkingsformule soos omskryf in artikels 11(a) en 23(g) van die Wet asook die algemene omskrywing van bruto inkomste tesame met die relevante regspraak, is die primêre drywers vir die hantering van beëindigingsboetes vir inkomstebelastingdoeleindes. Die aftrekbaarheid van die beëindigingsboete of die belasbaarheid van die beëindigingsboete sal derhalwe beoordeel word aan die hand van die omliggende omstandighede wat in die hofsaak ter sprake is en in die lig hiervan behoort daar by 'n werkbare hantering van beëindigingsboetes vir inkomstebelastingdoeleindes gearriveer te word.

Spesifieke kommentaar – belastingkundige van Werksmans Prokureurs (Bellville)

Volgens Taljaard (2011) is die algemene beginsels van artikel 11(a) van toepassing rondom die aftrekbaarheid van die boete wat betaal is deur die huurder of die verhuurder. Die elemente van die algemene aftrekkingsformule waaraan besonderse aandag geskenk moet word, is die “ter voortbrenging van inkomste” en “kapitaal van aard” komponente (Taljaard, 2011). Die gewone riglyne neergelê deur die Suid-Afrikaanse howe en die toetse wat deur hulle gebruik word, moet dus toegepas word in die beoordeling van die aftrekbaarheid van die beëindigingsboete aan die hand van artikel 11(a).

Spesifieke kommentaar – belastingkundige van PricewaterhouseCoopers (Kaapstad)

Volgens De Kock (2011) behoort die agtergrondfeite van die voortydige beëindiging van die huurooreenkoms oorweeg te word. In die geval waar die huurder die huurooreenkoms beëindig en die boete aan die verhuurder betaal, sal daar egter 'n waarde vir die boete bepaal moet word tesame met die beoordeling van die aard van die boete. Hierdie waarde behoort moontlik die huidige waarde van die toekomstige huurbetalings te wees. Met ander woorde, benewens die vraag of die betaling kapitaal van aard is al dan nie, is die waarde van die betaling ook belangrik vir inkomstebelastingdoeleindes.

Spesifieke kommentaar – belastingkundige van Ernst & Young (Kaapstad)

Volgens Groenewald (2011) moet die algemene aftrekkingsformule ingevolge artikel 11(a) tesame met die omskrywing van bruto inkomste soos vervat in artikel 1 van die Wet, teen die agtergrond van relevante regspraak, oorweeg word ten einde die aftrekbaarheid of belasbaarheid van die beëindigingsboete te bepaal. Dit is verder aangevoer dat die aard van die beëindigingsboete (naamlik inkomste of kapitaal) in diepte ontleed moet word en die deurslaggewende faktor sal wees in die bepaling van die korrekte inkomstebelastinghantering.

Spesifieke kommentaar – belastingkundiges van PricewaterhouseCoopers (Kaapstad)

Volgens Drupping, Haughton en Marais (2011) is die algemene beginsels van artikels 11(a) en 23(g) van die Wet die belangrikste oorwegings by die inkomstebelastinghantering

van die betaling van die beëindigingsboete, tesame met die relevante regspraak wat hierdie twee artikels van die Wet spesifiek bespreek. Die algemene beginsels waarna hier verwys word is eerstens of die betaling van die boete gemaak is by voortbrenging van inkomste en tweedens of die betaling kapitaal van aard is al dan nie. Hierdie drie kundiges is dit verder eens dat die agtergrondfeite van die transaksie krities is ten einde te bepaal of hierdie betaling ter voortbrenging van inkomste was of nie en verder of die betaling kapitaal van aard is al dan nie.

In die geval waar die boete ontvang is, behoort die omskrywing van bruto inkomste ingevolge artikel 1 van die Wet oorweeg te word. Die primêre oorweging sal wees of die ontvangste kapitaal van aard is al dan nie. Verder behoort die relevante regspraak geraadpleeg te word wat inkomste teenoor kapitaal bespreek en hiermee saam behoort die agtergrondfeite die hantering van hierdie transaksie te bepaal. Die beginsels wat hier getoets sal word, is of die boete ontvang is vanuit 'n skema van winsbejag al dan nie.

Spesifieke kommentaar – belastingkundige van PricewaterhouseCoopers (Kaapstad)

Volgens Niemann (2011) is die Appèlhofspraak *WJ Fourie Beleggings CC v CSARS* [2008] JOL 21045 (O) 'n relevante hofspraak om te oorweeg by die bepaling van die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes. Hierdie hofspraak het die ontvangste van 'n beëindigingsboete in die hande van die verhuurder hanteer. Beide die SAID en die Appèlhof het hierdie ontvangste as inkomste van aard hanteer in die hande van die verhuurder omdat hierdie boete opgelope huurinkomste verteenwoordig het. Die hof was van mening dat die verhuurder (wat 'n hoteleienaar was) voor en na hierdie huurooreenkoms huurders in sy hotelkamers gehad het en dat hierdie beëindiging in die gewone verloop van sy bedrywighede as 'n hotel plaasgevind het. Die verhuurder se inkomstegenererende struktuur is dus geensins verbeter of verswak deur hierdie beëindiging van die huurooreenkoms nie. Niemann (2011) is dus van mening dat die inkomstegenererende-struktuur toets 'n deurslaggewende toets sal wees in die bepaling van die aard van die beëindigingsboete.

Spesifieke kommentaar – belastingkundige van Exceed Tax and Advisory Services (Stellenbosch)

Volgens Frank (2011) mag die verhuurder 'n huurooreenkoms voortydig beëindig indien die verhuurder die behoefte ontwikkel om verbeteringe aan die huureiendom aan te bring. Hierdie beëindiging veroorsaak gevolglik 'n ontwrigting vir die huurder omdat die huurder die perseel nie optimaal kan benut nie. Sodanige verbeteringe gaan ook dikwels met 'n opgradering en verbetering van die eiendom gepaard met die gevolg dat dit die verhuurder se behoefte is om vir 'n hoër huurtarief te onderhandel. Die huurder sal gevolglik sy opsies oorweeg en indien die huurder nie bereid is om die ongemak van verbeteringe te verduur nie en ook nie bereid is om 'n hoër huurtarief te betaal nie, sal die huurder onderhandel vir 'n vroeë beëindigingsboete wat aan hom betaal sal moet word. In ruil hiervoor sal die huurder dan die kontrak vroeër beëindig. Dit stel dan die verhuurder in staat om 'n huurder met 'n geskikte profiel te vind wat by die nuwe opgegradeerde gebou sal aanpas en wat bereid sal wees om die gepaardgaande hoër huurtarief te betaal. Dit gee dan ook vir die oorspronklike huurder die opsie om 'n alternatiewe perseel te vind of, alternatiewelik, om die bedryf van sy besigheid in geheel te staak.

Frank (2011) is van mening dat die boete in die bostaande scenario vir die verhuurder aftrekbaar behoort te wees. Die rede hiervoor is dat die ontruiming van die perseel stel die verhuurder in staat om die perseel op te gradeer en 'n hoër huurtarief hiervoor te kry. Indien die huurperseel egter gesloop word en verkoop word deur die verhuurder, met ander woorde die verhuurder gaan nie voort met sy verhuringsbesigheid nie, sal die bedrag egter nie aftrekbaar wees nie, maar eerder kapitaal van aard wees. Gevolglik is die belangrikste faktor wat dus hier van belang is of die verhuurder voortgaan om sy verhuringsbesigheid te bedryf al dan nie.

Frank (2011) is van mening dat die ontvangste van die beëindigingsboete deur die huurder kapitaal van aard behoort te wees, aangesien hier 'n beskikking van 'n huurreg plaasvind wat gevolglik kapitaal van aard is. By die kapitaalwinsbelastingberekening behoort die opbrengs die waarde van die beëindigingsboete self te wees en die basiskoste behoort die waarde van die huurdeposito, wat oorspronklik betaal is om hierdie huurreg te bekom, te wees.

Spesifieke kommentaar – belastingkundige van Exceed Tax and Advisory Services (Stellenbosch)

Volgens Odendaal (2011) is die bedrag wat die huurder aan die verhuurder betaal 'n bedrag wat skadevergoeding uitmaak deurdat die huurder die verhuurder vergoed vir verlies aan inkomste. Daar bestaan tans 'n hele aantal hofsake wat met skadevergoeding verband hou. Hierdie sake is egter redelik verouderd en neem nie noodwendig die hedendaagse "belastinglandskap" in ag nie. Die klassifikasie van die onkoste tussen inkomste en kapitaal bly die sentrale punt van bespreking en die hantering van beëindigingsboetes vir inkomstebelastingdoeleindes behoort aan die hand hiervan beredeneer te word.

Odendaal (2011) was egter onseker of die verhuurder werklik die huurder vergoed vir skade al dan nie in die geval waar die verhuurder die beëindigingsboete aan die huurder betaal. Die huurder verloor wel die *reg* om die spesifieke perseel te gebruik, maar dit is nie duidelik of daar 'n sterk genoeg kousale verband tussen die bedrag ontvang en enige skade wat die huurder moontlik kan ly bestaan nie. Die verhuurder veroorsaak volgens hom nie skade nie en daarom behoort daar nie skadevergoeding te wees nie. Die verhuurder is eerder besig om sy bate gereed te maak vir aanwending op 'n alternatiewe manier, hetsy deur verkoop of verhuring aan 'n nuwe huurder. Hierdie feit los egter nie die probleem so maklik op nie. Net omdat daar nie skadevergoeding *per se* is nie, beteken dit nie dat daar nie ontvangstes of toevallings van 'n kapitale aard behoort te wees nie. Odendaal (2011) voer dus aan dat die verband tussen die ontvangste of toevalling en die onderliggende aktiwiteite van die huurder of verhuurder oorweeg behoort te word ten einde by 'n sinvolle antwoord te arriveer.

Spesifieke kommentaar – belastingkundige van Exceed Tax and Management Services (Johannesburg)

Volgens Loubser (2011) kan die hofsak *John Cullum Construction Co (Pty) Ltd v SIR 27 SATC 155* waardevolle leiding verskaf ten opsigte van die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete waar die huurder die beëindigingsboete betaal. Die beginsel wat vasgelê is in hierdie hofsak is dat indien 'n huurder 'n beëindigingsboete betaal het om homself te bevry van 'n huurooreenkoms wat hom belemmer om sy besigheid effektief te

bedryf, dit nie kapitaal van aard kan wees nie, maar eerder as inkomste van aard (en gevolglik as aftrekbaar) beskou behoort te word. Met ander woorde, indien die huurder aan die SAID en die Hof kan bewys dat die betaling van die beëindigingsboete gemaak is om 'n versperring uit sy pad te kry, ten einde hom in staat te stel om sy besigheid meer effektief te bedryf, hierdie betaling aftrekbaar behoort te wees.

Loubser (2011) noem verder dat die hofsaak *ITC 175 (1930) 5 SATC 180(U)* leiding kan verskaf ten opsigte van die scenario waar die verhuurder 'n beëindigingsboete aan die huurder betaal. Hierdie hofsaak het die betaling as kapitaal van aard hanteer in die hande van die verhuurder. Verder behoort hierdie kapitale bedrag deel te vorm van die basiskoste van die huurbate ingevolge paragraaf 20(1)(e) van die Agste bylae tot die Wet, sou hierdie bate later verkoop word en 'n kapitale wins bereken sou word met verkoop van die bate. Die hantering van beëindigingsboetes vir inkomstebelastingdoeleindes sal volgens Loubser (2011) nie altyd kapitaal van aard wees nie. Die omliggende omstandighede van die beëindiging van die huurooreenkoms behoort bepalend te wees en die algemene kapitaal-teenoor-inkomste beginsels behoort oorweeg te word ten einde by 'n sinvolle antwoord te arriveer.

Spesifieke kommentaar – belastingkundige van Tenk Loubser (Kaapstad) Ingelyf

Volgens Swart (2011) behoort die *rede of oorsaak* vir die betaling van die boete oorweeg te word ten einde te bepaal of die aard van die boete kapitaal is al dan nie. Indien die betaling van die beëindigingsboete deur óf die huurder óf die verhuurder tot 'n winsgewender bedryf sal lei, behoort hierdie boete aftrekbaar te wees in die hande van die betaler.

Spesifieke kommentaar – belastingkundige (Bellville)

Volgens Louw (2011) word 'n huur ingevolge artikel 1 van die Wet ingesluit by die omskrywing van 'n bedryf. Derhalwe behoort die ontvangste van 'n beëindigingsboete in die hande van die verhuurder gewoonlik as inkomste van aard hanteer te word. In die hande van die huurder wat die beëindigingsboete betaal het, behoort die betaling aftrekbaar van aard te wees indien die betaling in die gewone verloop van sy bedryf en ter voortbrenging van inkomste gemaak is.

Spesifieke kommentaar – belastingkundige van Numeri Rekenmeesters (Bela-Bela)

Volgens Van Geest (2011) behoort die belasbaarheid van die boete aan die hand van die bruto inkomste definisie oorweeg te word. 'n Verdere vraag wat gevra behoort te word, is of die ontvangste van 'n beëindigingsboete in die gewone verloop van 'n bedryf was. Daar behoort ook oorweeg te word of die ontvangste van 'n beëindigingsboete as skadevergoeding beskou kan word.

Van Geest (2011) voer aan dat die aftrekbaarheid van die beëindigingsboete aan die hand van die algemene aftrekkingsformule beoordeel moet word. Van Geest (2011) is nie bewus van enige spesifieke aftrekkingsbepaling wat tans bestaan wat van toepassing is op die beëindigingsboetes nie. Voorts behoort die belangrikste vraag te wees of die betaling kapitaal van aard is in die hande van die betalende huurder, al dan nie, aangesien die huurder homself “uitkoop” uit die huurooreenkoms. Met ander woorde, die huurder maak 'n betaling ten einde homself vry te stel van die verpligting om langer onderhewig te wees aan die bepalinge of verpligtinge van die huurooreenkoms. Artikel 11(a) bepaal verder dat 'n betaling aangegaan moet word ter voortbrenging van inkomste ten einde aftrekbaar te wees. Van Geest is van mening dat die betaling van 'n beëindigingsboete 'n vrystelling van die verpligtinge van 'n huurooreenkoms is en daarom kapitaal van aard behoort te wees.

Die ontvangste van die beëindigingsboete behoort dus belasbaar te wees aangesien dit nie kapitaal van aard is nie. Die betaling van die beëindigingsboete behoort egter kapitaal van aard te wees en is gevolglik nie aftrekbaar nie.

5.4 Gevolgtrekking

Ter samevatting wil dit voorkom uit die kommentaar verskaf deur verskeie respondente dat die algemene aftrekkingsformule en die algemene omskrywing van bruto inkomste ingevolge artikel 1 van die Wet die beginpunt is by die bepaling van die inkomste-belastinghantering van 'n beëindigingsboete. In die geval waar die beëindigingsboete betaal is, behoort die bepalinge van artikel 11(a) en 23 (g) van die Wet oorweeg te word. Die eerste kernvraag wat beantwoord behoort te word, is of die betaling gemaak is ter voortbrenging van inkomste en die tweede kernvraag is of die betaling kapitaal van aard is al dan nie. In die geval waar die beëindigingsboete ontvang is, behoort die vraag

beantwoord te word of die ontvangste kapitaal van aard is al dan nie. Verder behoort die omliggende omstandighede tydens die beëindiging van die huurooreenkoms eerste oorweeg te word voordat die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes verder oorweeg word.

Twee respondente het melding gemaak van spesifieke regspraak wat sekere aspekte rondom die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes bespreek het. Verskeie respondente het ook aangedui dat bestaande regspraak en beginsels rondom skadevergoeding moontlik van hulp kan wees in die bepaling van die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes. Met die resultate van hierdie hoofstuk asook Hoofstukke 3 tot 4 in gedagte, word die finale gevolgtrekking en aanbevelings in Hoofstuk 6 gemaak.

Hoofstuk 6: Gevolgtrekking en aanbevelings

6.1 Inleiding

Navorsing in hierdie werkstuk is onderneem met die doel om eerstens die primêre vraag rondom die aftrekbaarheid en belasbaarheid van die beëindigingsboete wat betaal is deur die huurder aan die verhuurder, te beantwoord en om tweedens die primêre vraag rondom die aftrekbaarheid en belasbaarheid van die beëindigingsboete wat betaal is deur die verhuurder aan die huurder, te beantwoord.

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

1. Watter tipes vaste-termyn ooreenkomste sal as huurooreenkomste geklassifiseer kan word vir inkomstebelastingdoeleindes?
2. Wat is die aard van die beëindigingsboete (vir inkomstebelastingdoeleindes) in die hande van:
 - iii) die ontvanger; indien die *ontvanger*
 - a) die **verhuurder** is; en
 - b) die **huurder** is;
 - iv) die betaler; indien die *betaler*
 - a) die **verhuurder** is; en
 - b) die **huurder** is?
3. Gegewe die aard van die beëindigingsboete in die hande van die betrokke partye, wat sal die betrokke inkomstebelastingimplikasies vir elke scenario wees?

6.2 Die rekeningkundige hantering van huurooreenkomste en die moontlike skakeling met die inkomstebelastinghantering daarvan

In Hoofstuk 2 is ondersoek ingestel na die rekeningkundige hantering van huurooreenkomste asook die moontlike skakeling tussen die rekeningkundige hantering van huurooreenkomste en die inkomstebelastinghantering daarvan. Daar is bevind dat die rekeningkundige omskrywing van huurooreenkomste in sekere gevalle verskil van die inkomstebelasting omskrywing daarvan. Dit is verder gestel dat die rekeningkundige hantering van huurooreenkomste moontlik mag dui op die inkomstebelastinghantering daarvan, maar dat dit nie noodwendig deurslaggewend sal wees nie. Voorts is bepaal dat

bedryfshuur- en bruikhuurooreenkomste vir inkomstebelastingdoeleindes binne die omvang van hierdie studie val.

6.3 Die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in Australië, Kanada, die VSA en Suid-Afrika

In Hoofstuk 3 is ondersoek ingestel na die inkomstebelastinghantering van die beëindigingsboetes in Australië, Kanada en die VSA. Hierdie ondersoek is uitgevoer ten einde nuttige beginsels en praktyke te identifiseer wat in Suid-Afrika gebruik kan word om die inkomstebelastinghantering van die beëindigingsboetes effektief en deursigtig te kan uitvoer. In hoofstuk 4 is ondersoek ingestel na die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes ingevolge huidige Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing. Twee scenario's is deurgaans bespreek wat aanleiding kan gee tot die voortydige beëindiging van huurooreenkomste en gevolglik tot beëindigingsboetes lei. Hierdie twee scenario's is as volg:

Scenario 1: Die huurder beëindig die huurooreenkoms voortydig weens die feit dat hy nie meer die huurgeld ten opsigte van die huurooreenkoms kan bekostig nie, of die huurder benodig nie meer die huureiendom nie, of die huurder ontwikkel die behoefte om sy eie eiendom te koop. In hierdie geval betaal die huurder 'n beëindigingsboete aan die verhuurder om die huurooreenkoms voortydig te beëindig.

Scenario 2: Die verhuurder beëindig die huurooreenkoms voortydig wees die feit dat hy 'n huurder identifiseer wat sy perseel of bate kan huur teen 'n meer winsgewende huurtarief of die verhuurder wil die eiendom self gebruik, of die eiendom verkoop. In hierdie geval betaal die verhuurder 'n beëindigingsboete aan die huurder om die huurooreenkoms voortydig te beëindig.

Die hantering van die verskillende scenario's in die onderskeie lande was as volg:

Scenario 1 - Huurder

Australië

Die betaling van 'n beëindigingsboete deur 'n huurder, word vir Australiese inkomste-belastingdoeleindes oor die algemeen as *kapitaal* van aard beskou, behalwe indien dit die besigheid van die huurder is om met huurooreenkomste handel te dryf. Indien die beëindigingsboete dus as kapitaal van aard beskou word, word die beëindigingsboete deel van die kapitale onkoste van die inkomstegenererende struktuur van die huurder beskou. 'n Onkoste van 'n kapitale aard is nie ingevolge die Australiese algemene aftrekkingsformule (*section 8-1*) aftrekbaar vir inkomstebelastingdoeleindes nie. Voorts het 'n ondersoek van die Australiese inkomstebelastingwette geen spesiale aftrekkings, wat spesifiek 'n aftrekking vir beëindigingsboetes bied, geïdentifiseer nie. Dit blyk dus dat beëindigingsboetes vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes oor die algemeen nie aftrekbaar is nie. Dit word ook aan die hand gedoen dat die beëindigingsboete egter wel deel kan vorm van die basiskoste van die sogenaamde huurbate vir kapitaalwinst-belastingdoeleindes.

Kanada

Vir Kanadese inkomstebelastingdoeleindes, word die omliggende omstandighede rondom die betaling van die beëindigingsboete oorweeg wanneer daar oor die inkomstebelastinghantering daarvan besluit word. Hierdie omstandighede word as die deurslaggewende faktor beskou in die onderskeid tussen die kapitaal- en inkomste aard van die beëindigingsboete.

Die VSA

Wanneer die inkomstebelastinghantering van die betaling van 'n beëindigingsboete deur 'n huurder oorweeg word, wil dit wil voorkom of die *rede* vir die beëindiging die deurslaggewende faktor is. Indien die boete in die gewone verloop van die huurder se bedryf betaal is, behoort dit as aftrekbaar hanteer te word. Indien die huurder egter sy eie gebou oprig of selfs die huurbate vanaf die verhuurder wil bekom, behoort die boete as

deel van die verkrygingskoste van die nuwe gebou hanteer te word. Daar bestaan egter 'n geleentheid vir die huurder om die boete, wat gekapitaliseer is teen die nuutverkrygte bate, oor die nutsduur van die verkrygte bate te *amortiseer*.

Suid-Afrika

Verskillende beginsels wat oorweeg behoort te word tydens die bepaling van die inkomstebelastinghantering van die beëindigingsboete, waar die huurder die betaler was, is geïdentifiseer. Die onderskeie beginsels van die inkomstebelastingimplikasies van die betaling deur die huurder word as volg opgesom:

1. Daar behoort eerstens bepaal te word of die beëindigingsboete betaal was ter voortbrenging van inkomste.
2. Indien die beëindigingsboete *nie* betaal is ter voortbrenging van inkomste nie, is die betaling nie aftrekbaar ingevolge artikel 11(a) nie.
3. Indien die beëindigingsboete *wel* betaal is ter voortbrenging van inkomste, behoort bepaal te word of hierdie boete kapitaal van aard is, al dan nie.
4. Om te bepaal of 'n beëindigingsboete *kapitaal* van aard is of nie, behoort die beginsels van die New State Areas-saak gebruik te word. Hierdie beginsels is vroeër in hierdie hoofstuk saamgevat.
5. 'n Beëindigingsboete kan nie beskou word as 'n huurpremie nie en die beginsels van artikel 11(f) sal nie van toepassing wees op beëindigingsboetes nie.

Scenario 1 – Verhuurder

Australië

Die ontvangste van 'n beëindigingsboete deur 'n verhuurder vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes word oor die algemeen as *kapitaal* van aard beskou, behalwe indien dit die besigheid van die verhuurder is om met huurooreenkomste handel te dryf. Die ontvangste van die beëindigingsboete word dus beskou as 'n kapitale ontvangste wat lei tot 'n kapitaalwinsbelastinggebeurtenis wat kapitaalwinsbelastingimplikasies behoort te hê. 'n Kapitale wins word ingevolge die Australiese inkomstebelastingwetgewing as deel van aanslaanbare inkomste beskou nadat dit onderwerp is aan die kapitaalwinsbelastinggreëls en is gevolglik belasbaar. Dit blyk dus dat

beëindigingboetes vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes *kapitaal* van aard is en aan kapitaalwinsbelasting onderhewig is.

Kanada

Die ontvangste van 'n beëindigingsboete deur 'n verhuurder, vir Kanadese inkomstebelastingdoeleindes, hang af van die omliggende omstandighede wat *tydens* die voortydige beëindiging van die huurooreenkoms ter sprake is. Die omliggende omstandighede *nadat* die huurooreenkoms beëindig is, word ook oorweeg. Die ontvangste van die boete kan óf as kapitaal van aard óf as inkomste van aard hanteer word. Die vraag wat egter beantwoord moet word, is of die beëindigingsboete 'n substituut is vir opgelope huurinkomste of vir "iets anders". Indien dit 'n substituut is vir opgelope huurinkomste, is dit inkomste van aard. Indien dit egter 'n substituut is vir "iets anders" blyk dit oorwegend kapitaal van aard te wees.

Die VSA

Die ontvangste van 'n beëindigingsboete word in die VSA as óf kapitaal van aard óf as inkomste van aard hanteer. Die boete wat ontvang word tydens die beëindiging van 'n huurooreenkoms kan aanleiding gee tot óf opgehoopte huurinkomste (wat inkomste van aard is) óf oor 'n beskikking van 'n reg op toekomstige inkomste (wat as kapitaal aard is). Die *rede* vir die beëindiging van die huurooreenkoms behoort die bepalende faktor te wees.

Suid-Afrika

Die ontvangste van 'n beëindigingsboete word as *inkomste* van aard in die hande van die verhuurder hanteer. Hierdie ontvangste word as opgelope huurinkomste wat bloot vooruitontvang is beskou. Verder word die vraag gestel of hier 'n sterilisasie van 'n kapitale bate plaasvind (oftewel 'n "reg op toekomstige huurinkomste" wat verkoop is). Die studie het getoon dat dit oor die algemeen nie die geval is nie. Indien hierdie ontvangste egter wel as kapitaal van aard hanteer word, behoort hier 'n beskikking vir kapitaalwinsbelastingdoeleindes plaas te gevind het. By die berekening van die kapitaalwins, sal die opbrengs bestaan uit die waarde van die beëindigingsboete wat ontvang is en die basiskoste sal die oorspronklike kosprys van hierdie "reg op inkomste" wees. Die vraag

bestaan egter hoe die oorspronklike kosprys van die “reg op inkomste” bepaal word. ’n Moontlike antwoord hierop mag wees dat die huidige waarde van die toekomstige huurontvangstes as waarde gebruik kan word vir die oorspronklike kosprys van hierdie “reg op inkomste”. Die verskil tussen hierdie resultaat en die waarde van die beëindigingsboete behoort die waarde van die kapitaalwins- of verlies te wees in die hande van die verhuurder.

Scenario 2 - Huurder

Australië

’n Beëindigingsboete wat deur ’n huurder betaal word, word vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes oor die algemeen as *kapitaal* van aard beskou, behalwe indien die besigheid van die huurder is om met huurooreenkomste handel te dryf. Die ontvangste, wat as kapitaal van aard beskou word, lei tot ’n kapitaalwinsbelastinggebeurtenis wat kapitaalwinsbelastingimplikasies behoort te hê. ’n Kapitale wins word ingevolge die Australiese inkomstebelastingwetgewing as deel van aanslaanbare inkomste beskou en is gevolglik belasbaar.

Kanada

Aangesien daar by hierdie gedeelte van scenario 2 geen bronne in Kanada gevind kon word om behoorlike leiding te verskaf rondom die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in die hande van die huurder nie, is daar geen gevolgtrekking gemaak nie. Slegs die Australiese- en Amerikaanse hanterings van hierdie gedeelte van scenario 2 is gevolglik verder ondersoek.

Die VSA

Dit wil voorkom of dit vir Amerikaanse inkomstebelastingdoeleindes die algemene opinie is dat die ontvangste van ’n beëindigingsboete deur ’n huurder ’n kapitale beskikking oor ’n huurreg is. Hierdie ontvangste behoort dus *kapitaal* van aard in die hande van die huurder te wees.

Suid-Afrika

Indien 'n beëindigingsboete deur die huurder vanaf die verhuurder ontvang word, is die inkomstebelastinghantering dat, in die meeste gevalle, die ontvangste as 'n beskikking oor 'n huurreg beskou word. 'n Huurreg is 'n bate is vir kapitaalwinstbelastingdoeleindes en die opbrengs ontvang daarvoor word gevolglik as *kapitaal* van aard hanteer. Indien dit egter gebeur dat die huurder nie die huurreg self prysgee nie, maar slegs die potensiële inkomste wat hy uit die huurbate sou verdien, behoort die ontvangste inkomste van aard te wees. Hierdie kapitale ontvangste in die hande van die huurder is gevolglik 'n gebeurtenis vir kapitaalwinstbelastingdoeleindes. Ten einde die bedrag van die kapitaalwinst- of verlies te bepaal, behoort beginsels van die Agste Bylae tot die Wet toegepas te word. Die bedrag van die opbrengs behoort die beëindigingsboete self te wees. Die basiskoste van die huurreg behoort ingevolge paragrawe 20 tot 35 van die Agste Bylae bepaal te word. Die basiskoste van die huurreg behoort na alle waarskynlikheid die verkrygingskoste van die huurreg te wees, met dien verstande dat hierdie verkrygingskoste nie alreeds vir inkomstebelastingdoeleindes afgetrek is nie. Hierdie verkrygingskoste kan onder andere kontrakkoste, administrasie-fooie en regskostes wees om die huur in plek te stel. Hierdie verkrygingskoste kan ook die oorspronklike huurdeposito wees.

Scenario 2 – Verhuurder

Australië

Die betaling van 'n beëindigingsboete deur 'n verhuurder, word vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes oor die algemeen as *kapitaal* van aard beskou, behalwe indien nie die besigheid van die huurder is om met huurooreenkomste handel te dryf. 'n Onkoste van 'n kapitale aard is nie ingevolge die Australiese algemene aftrekkingsformule (*section 8-1*) aftrekbaar vir inkomstebelastingdoeleindes nie. Voorts het 'n ondersoek van die Australiese inkomstebelastingwette geen spesiale aftrekkings, wat spesifiek 'n aftrekking vir beëindigingsboetes bied, geïdentifiseer nie. Dit blyk dus dat beëindigingsboetes binne die konteks van die gegewe scenario vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes nie aftrekbaar is nie. Die beëindigingsboete kan egter 'n kapitale verlies veroorsaak, wat moontlik aangewend kan word teen toekomstige kapitale winste.

Kanada

Die betaling kan as aftrekbaar sowel as kapitaal van aard hanteer word. Dit wil voorkom of die *rede* vir die beëindiging die deurslaggewende faktor is ten einde die verskil te bepaal. Dit kan gevolglik aangevoer word dat indien die verhuurder die boete in die gewone verloop van sy verhuringsbedryf betaal het, die boete as aftrekbaar beskou sal word. Indien die boete egter betaal is om sy inkomstegenererende struktuur te verbeter, sal die boete as kapitaal van aard in die verhuurder se hande beskou word.

Die VSA

Die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete wat deur die verhuurder aan die huurder betaal word, word as kapitaal van aard hanteer, maar daar bestaan 'n geleentheid om die kapitale bate te amortiseer oor 'n bepaalde tydperk. Die amortiseringstydperk verskil egter van geval tot geval. Die termyn van die amortisasie word egter bepaal deur die omliggende omstandighede van die transaksie.

Suid-Afrika

Tydens die bestudering van hierdie gedeelte van scenario 2 is gevind dat daar sekere beginsels is wat belangrik is om in ag te neem tydens die bepaling van die inkomstebelastinghantering van die beëindigingsboete. Hierdie beginsels word as volg opgesom:

1. Indien die verhuurder die beëindigingsboete betaal met die doel om sy verhuringsbedryf te staak, is die betaling nie by voortbrenging van inkomste nie en sal die boete nie aftrekbaar wees ingevolge artikel 11(a) nie.
2. Indien die verhuurder die beëindigingsboete betaal en steeds voortgaan met die verhuringsbedryf, behoort die vraag beantwoord te word of die betaling kapitaal van aard is of nie. Om hierdie onderskeid te maak, behoort die volgende scenario's 'n betroubare riglyn te verskaf:
 - Indien die huureiendom verbeter is, is die inkomstegenererende vermoë van die inkomstegenererende masjien verhoog en behoort die beëindigingsboete kapitaal van aard te wees in die hande van die verhuurder.
 - Indien die verhuurder die huureiendom wil bekom om sy eie besigheid daarin te bedryf, bekom hy 'n inkomstegenererende bate en staak hy effektiewelik sy

verhuringbedryf. In hierdie geval behoort die beëindigingsboete ook kapitaal van aard te wees in die hande van die verhuurder.

- Indien die verhuurder 'n beëindigingsboete betaal aan 'n huurder met die doel om die huurder te vervang met 'n winsgewender huurder, behoort die beëindigingsboete as kapitaal van aard hanteer te word vanweë die feit dat die huureiendom se inkomstegenererende-struktuur verbeter is met die vervanging van die bestaande huurder deurdat 'n versperring uit die pad verwyder is en die huureiendom se volle potensiaal bereik word.

6.4 Finale gevolgtrekking en aanbevelings

Uit die ondersoek blyk dit dat die inkomstebelastinghantering van die beëindigingsboete in die verskeie scenario's grootliks afhang van die omliggende omstandighede waaronder die boete betaal of ontvang is. Die bedoeling waarmee die transaksie aangegaan is sal die deurslaggewende faktor wees in die bepaling van die aard van die boete. Die hantering van die boete vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes as kapitaal van aard onder alle omstandighede (behalwe waar dit die besigheid van die betaler / ontvanger is om met huurooreenkomste handel te dryf) word as 'n rigiede opsie vir Suid-Afrikaanse inkomstebelastingdoeleindes beskou. Dit wil verder voor kom asof Suid-Afrikaanse howe, net soos in Kanada, korrek optree deur die omliggende omstandighede rondom die betaling of ontvangste van die boete deeglik te oorweeg.

'n Addisionele faktor wat egter vir Suid-Afrikaanse inkomstebelastingdoeleindes oorweeg kan word, is of die betaling of ontvangste van die boete deel vorm van 'n skema van winsbejag, met ander woorde, die vraag moet gestel word of dit die betaler of ontvanger van die boete se besigheid (oftewel bedryf) is om met huurooreenkomste handel te dryf. Hierdie oorweging (geskoei op Australiese praktyk) word dus aanbeveel. Voorts is dit van kardinale belang om vas te stel wat gebeur *nadat* die boete betaal is. Hierdie gebeure behoort te help om die aard van die boete te bepaal en ook aan te dui hoe dit verder vir inkomstebelastingdoeleindes hanteer behoort te word.

Waar die boete kapitaal van aard is, word dit aanbeveel dat die belastingpligtige 'n kapitaaltoelae as belastingaftrekking kan eis in omstandighede waar amortisasie van die boete toepaslik sal wees. Hierdie gevalle moet soortgelyk wees aan die gevalle waar dit in die VSA geamortiseer word. Vir hierdie doeleindes word die beginsels ten opsigte van

amortisasie soos gebruik in die VSA aanbeveel. Dit word aan die hand gedoen dat dit ten minste 'n mate van belastingverligting aan die belastingpligtige sal bied en dat die SAID dan nie ook eenmalig 'n aftrekking hoef af te staan nie. Die amortisasietydperk moet bepaal word op dieselfde basis as wat die in die VSA bepaal word. Die skep van sodanige kapitaaltoelae sal egter 'n moontlike wetswysiging vereis. Hierdie hantering word egter as 'n goue middeweg beskou. Sou amortisasie nie toepaslik wees vir die spesifieke geval nie, en die boete is kapitaal van aard, behoort die beginsels rondom kapitaalwinsbelasting ingevolge die Agste Bylae van die Wet toegepas te word. Daar is voorts ook gevind dat bestaande Suid-Afrikaanse beginsels rondom skadevergoedingsbetalings wat ontvang word, effektief gebruik kan word om die inkomstebelastinghantering van die ontvangste van 'n beëindigingsboete te bepaal. Ten slotte, met die bostaande aanbevelings in ag genome, word dit gestel dat die huidige Suid-Afrikaanse inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in kombinasie met die aanbevelings 'n doeltreffende struktuur daarstel vir die deursigtige en korrekte hantering van beëindigingsboetes binne 'n Suid-Afrikaanse inkomstebelastingkonteks.

Bronnelys

A. Leon Company Limited and Minister of National Revenue 1961 CarswellNat 196, 27 Tax A.B.C. 289

Australian Government Department of Foreign Affairs and Trade: South Africa country brief – August 2008. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: http://www.dfat.gov.au/geo/south_africa/south_africa_country_brief.html [2011, November 11].

Botha J. 2011. Persoonlike onderhoud. 28 Maart, Bellville.

Bothe P. 2011. Persoonlike onderhoud. 22 Maart, Bellville.

Bueti v. The Queen, 2006 TCC 320 (CanLII)

Capital gains taxes on terminated lease payments. 200. The Kiplinger Tax Letter. [Intyds]. Beskikbaar: http://go.galegroup.com/ps/retrieve.do?sgHitCountType=None&sort=DA-SORT&inPS=true&prodId=AONE&userGroupName=27uos&tabID=T004&searchId=R2&resultListType=RESULT_LIST&contentSegment=&searchType=AdvancedSearchForm¤tPosition=1&contentSet=GALE%7CA93276134&&docId=GALE|A93276134&docType=GALE&role= [2011, November 11].

Capitalization of lease termination payments. 1996. The Kiplinger Tax Letter. [Intyds]. Beskikbaar: <http://find.galegroup.com/gtx/infomark.do?&contentSet=IAC-Documents&type=retrieve&tabID=T004&prodId=AONE&docId=A93274107&source=gale&srcprod=AONE&userGroupName=27uos&version=1.0> [2011, Junie 11].

CIR v Meyerson, CIR v Kelly 14 SATC 300

CIR v VRD Investments (Pty) Ltd 55 SATC 368

Common wealth foundation [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.commonwealthfoundation.com/Aboutus/TheCommonwealth/Commonwealthcountries> [2011, November 11].

De Kock A. 2011. Persoonlike onderhoud. 15 Maart, Bellville.

Extendicare International Inc. v. (Ontario) Minister of Revenue, 2000 GTC 4037 (Ont. C.A.)

Fees paid to cancel leases. 1998. The Kiplinger Tax Letter. [Intyds]. Beskikbaar: http://go.galegroup.com/ps/retrieve.do?sgHitCountType=None&sort=DA-SORT&inPS=true&prodId=AONE&userGroupName=27uos&tabID=T004&searchId=R1&resultListType=RESULT_LIST&contentSegment=&searchType=AdvancedSearchForm¤tPosition=1&contentSet=GALE%7CA93275167&&docId=GALE|A93275167&docType=GALE&role= [2011, November 11].

Frank, S. 2011. Persoonlike onderhoud. 15 Junie, Stellenbosch.

Groenewald, M. 2011. Persoonlike onderhoud. 15 Maart, Bellville.

Handlery Hotels, Inc., a California Corporation v. United States of America 663 F.2d 892, 49 A.F.T.R.2d 82-419, 82-1 USTC P 9106

Hendry B. Miller v. Commissioner of Internal Revenue 10 B.T.A. 383, 1928 WL 1105 (B.T.A.)

Haugton, E. 2011. Persoonlike onderhoud. 30 September, Bellville.

HG.Org Legal Directories. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.hg.org/tax.html> [2011, November 25].

Hoe die globale resessie ons raak. 2009. [Intyds]. Beskikbaar: <http://suidlanders.co.za/hoe-die-globale-resessie-ons-raak/> [2011, Junie 27].

Hort v. Commissioner of Internal Revenue 313 U.S. 28, 61 S.Ct. 757, 85 L.Ed. 1168, 41-1 USTC P 9354, 25 A.F.T.R. 1207, 1941-1 C.B. 319

How to apply for a private binding ruling [S.a.] [intyds]. Beskikbaar: <http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.aspx?menuid=0&doc=/content/34047.htm&page=2&H2> [2011, November 11].

Huxam, K & Haupt, P. 2010. *Aantekeninge oor Suid-Afrikaanse Inkomstebelasting*, H & H Publications, South Africa.

Huxam, K & Haupt, P. 2011. *Aantekeninge oor Suid-Afrikaanse Inkomstebelasting*, H & H Publications, South Africa.

CIR v Illovo Sugar Estates Ltd [1951] 17 SATC 387, (1) SA 306(N)

International Accounting Standards Board (IASB). 2010. *International Financial Reporting Standards (IFRSs) including International Accounting Standards (IASs) and Interpretations as issued at 1 July 2010*. Londen: IFRS Foundation Publications Department.

Internal Revenue Service. 2010. *Your Federal Income tax for individuals, Publication 17 Catalog Number 10311G, Tax Guide 2010*. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf> [2011, November 25].

Industrial Leaseholders Ltd. v. Minister of National Revenue 1966 CarswellNat 106, 40 Tax A.B.C. 350

Israel Grader v. Minister of National Revenue 1962 CarswellNat 234, [1962] C.T.C. 128, [1962] Ex. C.R. 106, 62 D.T.C. 1070

Internal Revenue Code of 1986 as amended (Title 26 of the U.S. Code).

Income Tax Assessment Act 1936 Act No. 27 of 1936 of Australia as amended.

Income Tax Assessment Act 1997 Act No. 38 of 1997 of Australia as amended.

Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)).

Income tax rulings and interpretations. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/txprfssnls/srvcs/menu-eng.html> [2011, November 25].

ITC 175 (1930) 5 SATC 180(U)

ITC 312 (1934) 8 SATC 154(U)

ITC 355 (1936) 9 SATC 91(U)

ITC 443 (1939) 11 SATC 79(U)

ITC 819 (1955) 21 SATC 71(C)

ITC 843 (1957) 21 SATC 431(C)

ITC 852 (1957) 22 SATC 187(C)

ITC 1013 (1963) 25 SATC 321(F)

ITC 1267 (1977) 39 SATC 146(T)

ITC 1539 (1990) 54 SATC 394(C)

ITC 1600 (1995) 58 SATC 131

ITC 1731 (1998) 64 SATC 395

Jacobi, R. 2001. Tax treatment of lease cancellation costs. *The Daily Record of Rochester* (Rochester, NY), 7 December.

Kehl, JM. 2009. Real Estate Leases (Portfolio 593). *Payments Received for Cancellation of a Lease or Distributorship Agreement*. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.bna.com/payments-received-cancellation-n3936/> [2011, November 11].

King George Hotels Ltd. v. Minister of National Revenue 1968 CarswellNat 162, [1968] Tax A.B.C. 785

Kruger, D., Scholtz, W. 2003. *Broomberg on Tax Strategy*, 4th Ed. Durban: LexisNexis.

Leibtag, B. 2005. The Tax Advisor. *Deductability of Pre-Demolition payments to Tenants* 2005: 663 – 664.

Leibtag, B. 2007. The Tax Advisor. *Lease termination payments*, 2007: 640.

Lessor's payments for cancellation of lease. 2011. *American Jurisprudence, Second Edition Database updated January 2011 Federal Taxation*. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: http://international.westlaw.com/find/default.wl?rp=%2ffind%2fdefault.wl&sv=Split&rs=WLI N11.10&cite=34+Am.+Jur.+2d+Federal+Taxation+P+16802&fn=_top&mt=314&vr=2.0&spa=intstell-000&findjuris=00001 [2011, November 25].

Loubser, J. 2011. Persoonlike onderhoud. 30 September, Bellville.

Louw, N. 2011. Persoonlike onderhoud. 12 Oktober, Bellville.

Lubell, MS. 1990. Forfeiture on Lease deductible only as part of 'Moving expense'. *The Miami Herald*. 5 Februarie.

Lubell, MS. 1990. Lease Cancellation payment is taxable just like rent. *The Miami Herald*. 26 Februarie.

Marais, A. 2011. Persoonlike onderhoud. 30 September, Bellville.

Martin, AR. 1998:50. *Recent developments in tax, employee benefits, and business l.a.w. (including new legislation)*. [Intyds]. Beskikbaar: http://international.westlaw.com/find/default.wl?rp=%2ffind%2fdefault.wl&sv=Split&rs=WLIN11.10&cite=SC58+ALI-ABA+1&fn=_top&mt=314&vr=2.0&spa=intstell-000&findjuris=00001[2011, November 25].

New State Areas Ltd v CIR (1946 AD) 14 SATC 155

Niemann, C. 2011. Persoonlike onderhoud. 30 September, Bellville.

Odendaal, J. 2011. Persoonlike onderhoud. 12 Augustus, Stellenbosch.

OECD Member Countries. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: http://www.oecd.org/document/58/0,3746,en_2649_201185_1889402_1_1_1_1,00.html [2011, November 11].

Ontario Tax Report Newsletter. 2000. [Intyds]. Beskikbaar: <HTTP://international.westlaw.com/find/default.wl?rp=%2ffind%2fdefault.wl&sv=Split&rs=WLIN11.10&cite=2000+WLNLR+150890&fn=top&mt=314&vr=2.0&spa=intstell-000&findjuris=0001> [2011, November 25].

Port Elizabeth Tramway Co Ltd v CIR (1936 CPD)

Peerless Weighing and Vending Machine Corp., 52 TC 850 (1969)

Rabbior, G. 1993. *Canadian Economy, The Big picture*. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.cfee.org/en/pdf/bigpicture.pdf> [2011, November 11].

RIA's 2011 Federal Tax Review Course. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: <http://ria.thomsonreuters.com/estore/detail.aspx?id=qzn11> [2011, November 25].

Rotherwood Pty Ltd v Commissioner of Taxation 32 ATR 276; 96 ATC 4203; 1996 WL 1747627

Roche, EJ. 2005. *Journal of Taxation*. *Lease Cancellation Payments are Capital Gain? Yes! The TRA '97 change to 1234A overturned Hort*, 2005: 364 - 368.

Rupping, D. 2011. *Persoonlike onderhoud*. 30 September, Bellville.

Schnee, EJ. 1999. *Journal of Accountancy*. *Lease cancellation expenditures*, 1999: 62 – 63.

Schnee, EJ. 2001. *Journal of Accountancy*. *Lease termination costs*, 2001: 72 – 73.

Scott, TA. 1977. *Stanford Law Review*. *The Tax Treatment of the cost of Terminating a lease*. [Intyds]. Beskikbaar: <http://heinonline.org/HOL/LandingPage?collection=journals&handle=hein.journals/stflr30&div=17&id=&page=> [2011, November 25].

Secretary for Inland Revenue v John Cullum Construction Co (Pty) Ltd [1965] 27 SATC 155, (4) SA 697(A)

Seeff Properties CC v CIR [1993] 60 SATC 407

South African Institute of Chartered Accountants 2011, *SAIGR wetgewinghandboek, 2010/2011*, LexisNexis, Durban.

Stiglingh, M., Koekemoer, A., van Schalkwyk, L., Wilcocks, J., de Swardt, R. & Jordaan, K. 2011. *SILKE: Suid-Afrikaanse Inkomstebelasting 2011*, LexisNexis, Durban.

Swart, SM. 2011. Persoonlike onderhoud. 12 Oktober, Bellville.

Taljaard, C. 2011. Persoonlike onderhoud. 15 Maart, Bellville.

Tax Court of Canada. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: http://cas-ncr-nter03.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci_Eng/About [2011, November 25].

The Income tax history of Canada. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: http://www.ehow.com/about_5379709_income-tax-history-canada.html [2011, November 13].

The Montgomery Co v. Commissioner of Internal Revenue. 54 T.C. 986

Tribunal case no 73 87 ATC 603; 1987 WL 716099

TR 2005/6 - *Income tax: lease surrender receipts and payments* (29 November 2006).

United Cigar-Whelan Stores Corporation v. District of Columbia 176 F.2d 952, 85 U.S.App.D.C. 301

United States Economy. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: <http://countrystudies.us/united-states/economy-3j.htm> [2011, November 11].

US Taxation. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: http://www.rpi.edu/dept/advising/free_enterprise/us_government/taxation.htm [2011, November 11].

Van Geest, A. 2011. Persoonlike onderhoud. 23 Oktober, Bellville.

Vorster, Q., Koen, M., Koornhof., Oberholster, JGI., Koppenschaar, ZR., Coetzee, SA., Janse van Rensburg, C., Binnekade, CS., Hattingh, M., Leith, K. 2009. *Beskrywende Rekeningkunde*, 20ste uitgawe. Durban: LexisNexis Butterworths.

Willemse, LC. 2011. Die inkomstebelastinghantering van franchisefooie betaalbaar deur franchisehouers in die Suid-Afrikaanse Petroleumbedryf. Magister-verhandeling. Stellenbosch: Universiteit van Stellenbosch.

Woellner, R., Barkoczy, S., Murphy, S. & Evans, C. 2003, *Australian Taxation Law 2004*, Fourteenth Edition, CCH Australia Limited, Sydney.

WJ Fourie Beleggings CC v CSARS [2008] JOL 21045 (O)

Bylaag A – Brief aan respondente gestuur

8 Junie 2011

Vir wie dit mag aangaan

Ek is 'n nagraadse student aan die Universiteit van Stellenbosch, huidiglik besig met die voltooiing van 'n Meestersgraad in Belasting. My navorsing fokus op die inkomste-belastinghantering van beëindigingsboetes wat betaalbaar is by die voortydige beëindiging van 'n huurooreenkoms.

Wanneer 'n huurooreenkoms voortydig beëindig word, is 'n beëindigingsboete normaalweg betaalbaar deur die persoon wie die ooreenkoms voortydig beëindig het. Sodanige beëindigingsboete kan deur een van die volgende partye betaalbaar wees:

- Deur die **verhuurder** aan die **huurder** of, alternatiewelik;
- Deur die **huurder** aan die **verhuurder**.

My studie fokus op die inkomstebelastinghantering van beide die betaling en die ontvangste van hierdie beëindigingsboete in beide die bovermelde gevalle.

My studie stel die volgende vrae:

1. Waar die **verhuurder** die betaling van die boete aan die **huurder** maak, wat is die faktore wat vir inkomstebelastingdoeleindes oorweeg moet word om te bepaal of hierdie betaling aftrekbaar is vir die verhuurder en of hierdie ontvangste belasbaar is in die hande van die huurder?
2. Waar die **huurder** die betaling van die boete aan die **verhuurder** maak, wat is die faktore wat vir inkomstebelastingdoeleindes oorweeg moet word om te bepaal of hierdie betaling aftrekbaar is vir die huurder en of hierdie ontvangste belasbaar is in die hande van die verhuurder?

Ek sal dit hoog op die prys stel indien u, u gedagtes / idees rondom hierdie kwessie met my kan deel. **Die inligting sal as streng vertroulik hanteer word en die voorsiener**

daarvan sal ten alle tye anoniem bly. Hierdie inligting is uitsluitlik vir navorsingsdoeleindes.

U samewerking sal opreg waardeer word.

Vriendelike groete

David Badenhorst (Student)

BCompt, NDR, Professionele Rekenmeester (SA)

Studentenommer: 13909681

Tel: 021 - 915 6666

Sel: 082 324 3125

E-pos: david@exceed.co.za

Leonard Willemse (Dosent en studieleier)

BRek Hons, MComm (Belasting), GR (SA)

Tel: 021 – 808 2856

E-pos: willemse@sun.ac.za

Professor C.J. van Schalkwyk (Kursus-koördineerder: MRek (Belasting))

MComm (Belasting), GR (SA)

Tel: 021 – 808 3682

E-pos: cjvs1@sun.ac.za

Bylaag B - Beslissingsbome

Hierdie bylae bevat beslissingsbome wat opgetrek is ter uiteensetting van die huidige Suid-Afrikaanse inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes. Die twee scenario's word elkeen apart hanteer met spesifieke verwysing na die hantering in die hande van die huurder sowel as die verhuurder.

Indeks

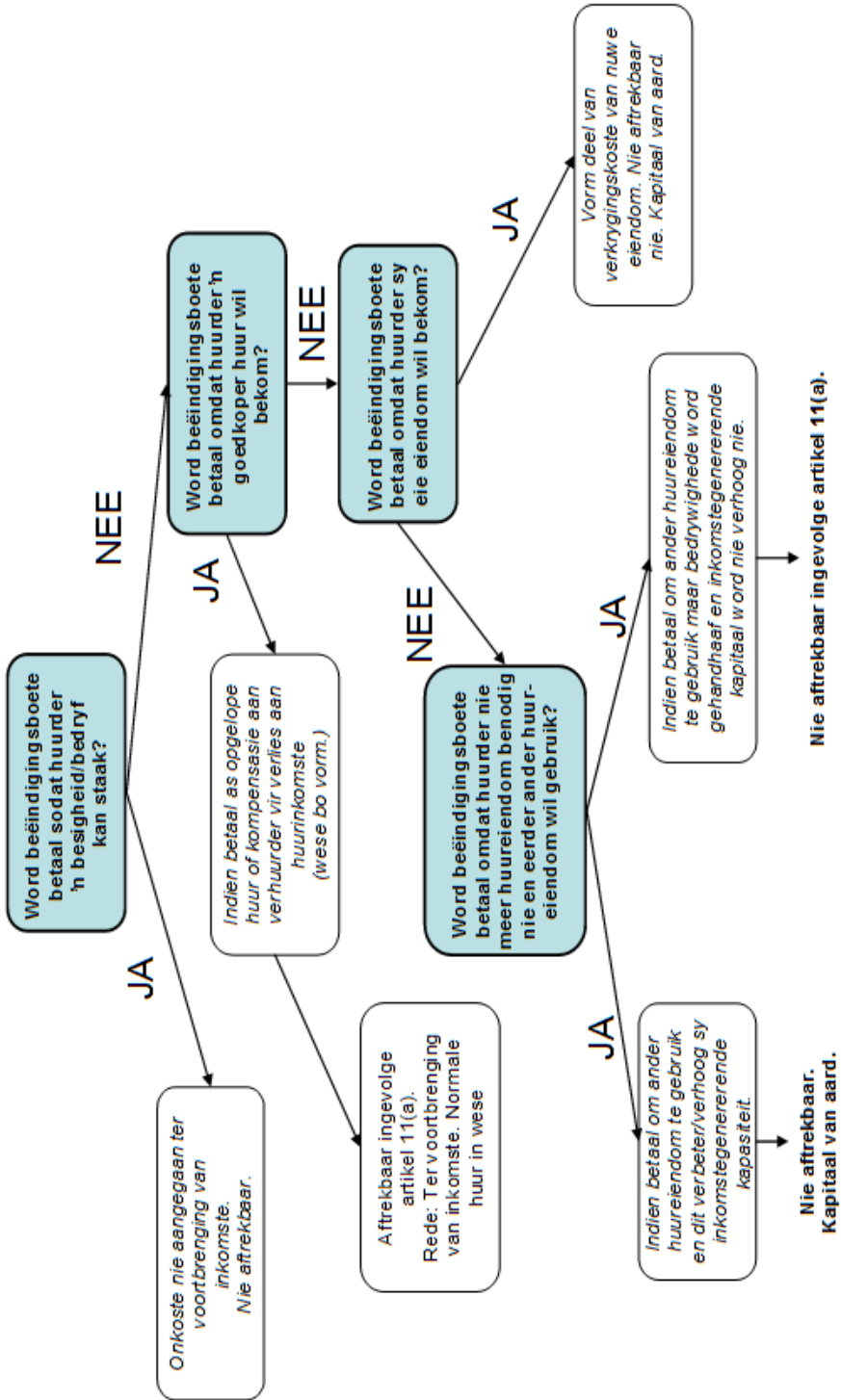
Scenario 1: Beslissingsboom ten opsigte van die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete deur 'n *huurder* betaal ingevolge die algemene aftrekkingsformule.

Beslissingsboom ten opsigte van die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete deur 'n *verhuurder* ontvang ingevolge die algemene Bruto Inkomste definisie.

Scenario 2: Beslissingsboom ten opsigte van die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete ontvang deur 'n *huurder* ingevolge die algemene Bruto inkomste definisie.

Beslissingsboom ten opsigte van die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete betaal deur 'n *verhuurder* ingevolge die algemene aftrekkingsformule.

Beslissingsboom ten opsigte van die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete deur 'n huurder betaal ingevolge die algemene aftrekkingsformule



Beslissingsboom ten opsigte van die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete deur 'n verhuurder ontvang ingevolge die algemene Bruto Inkomste definisie

