

GELD DIE GEWONE REËLS EN BEGINSELS VAN WETSUITLEG BY DIE UITLEG VAN BELASTINGWETGEWING?

deur

JOCHEMUS CORNELIUS TALJAARD

WERKSTUK

Voorgelê ter gedeeltelike vervulling van die vereistes vir die graad

M. COMM (BELASTING)

in die

FAKULTEIT EKONOMIESE EN BESTUURSWETENSKAPPE

aan die

UNIVERSITEIT VAN STELLENBOSCH

STUDIELEIER: PROF C.J. VAN SCHALKWYK

DESEMBER 2001



VERKLARING

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


JC Taljaard

9 Augustus 2001

GELD DIE GEWONE REËLS VAN WETSUITLEG BY DIE UITLEG VAN BELASTINGWETGEWING?

Die Suid-Afrikaanse howe en akademici het vir baie jare die mening gehuldig dat die letterlike betekenis van woorde die hoeksteen van wetsuitleg is. Hierdie siening het oor die jare aansienlik verander en die howe en akademici het later aanvaar dat die bedoeling van die wetgewer die bepalende faktor in die uitleg van 'n wetstek is. In afgelope paar jaar het die howe egter 'n meer doeldienende benadering betreffende wetsuitleg begin volg.

Ten spyte van hierdie verwickelinge het die persepsie by sommige akademici en in die besonder belastingpraktisyns bly voortbestaan dat die letterlike betekenis van woorde in die wet steeds die deurslaggewende faktor by die uitleg van belastingwetgewing is.

In hierdie studie sal die howe se benadering ten opsigte van die uitleg van belastingwetgewing, met spesifieke verwysing na die Inkomstebelastingwet 58 van 1962 ondersoek word ten einde vas te stel of 'n ander benadering gevolg word by die uitleg van belastingwetgewing teenoor die benadering wat gevolg word by die uitleg van wetgewing in die algemeen.

Die studie ondersoek eers die beginsels van toepassing by die uitleg van wetgewing in die algemeen en die ontwikkeling van hierdie beginsels deur die jare. Hierdie ondersoek is noodsaaklik ten einde 'n maatstaf te vestig waarteen die uitleg van belastingwetgewing getoets kan word.

Die studie ondersoek daarna die howe se benadering ten opsigte van die uitleg van belastingwetgewing en vergelyk die uitleg van belastingwetgewing met die uitleg van wetgewing in die algemeen. In hierdie verband word die onderskeie teorieë van wetsuitleg asook die vermoedens van wetsuitleg in besonderhede ondersoek.

Uit hierdie ondersoek word daar tot die gevolgtrekking gekom dat daar geen gronde is om te onderskei tussen die uitleg van belastingwetgewing en

wetgewing in die algemeen nie behalwe vir die feit dat die konsep van billikheid nooit in die konteks van belastingwetgewing aanvaar en toegepas is nie. Die spesifieke redes vir hierdie uitsondering word ook in besonderhede bespreek.

Die impak van die Grondwet van die Republiek van Suid-Afrika op wetsuitleg in die algemeen en belastingwetgewing in die besonder word dan oorweeg. Uit hierdie ondersoek word daar tot die gevolgtrekking gekom dat die Grondwet geen impak op die uitleg van belastingwetgewing het nie vir sover die bepalings van Hoofstuk 2 van die Grondwet nie geskend word deur die bepalings van belastingwetgewing nie.

DO THE ORDINARY RULES OF INTERPRETATION APPLY WHERE FISCAL LEGISLATION IS CONCERNED?

For many years the view of South African courts and academics have been that the literal meaning of words is the cornerstone in regard to the interpretation of legislative provisions. This view has changed drastically over the years and academics and the courts have later accepted that the intention of the legislature is the determining factor in the interpretation of a legislative provision. In recent years the courts have also moved towards a more purposive approach in interpreting legislative provisions.

Despite these developments the belief remained with some academics and especially tax practitioners that in the interpretation of fiscal legislation, the literal meaning of words remains the deciding factor in the interpretation of such legislation.

In this study, the courts' approach in the interpretation of fiscal legislation, with specific reference to the Income Tax Act 58 of 1962 is investigated in order to determine whether a different approach is followed in the interpretation of fiscal legislation in contrast with the interpretation of other legislation.

This study first examines the principles applicable in the interpretation of legislation in general and the developments that have taken place over the years. This is necessary in order to set a standard against which the interpretation of fiscal legislation may be measured.

The study then examines the courts' approach to the interpretation of fiscal legislation and draws a comparison between the interpretation of fiscal legislation and the interpretation of legislation in general. In this regard the specific theories of interpretation as well as the presumptions of interpretation is considered in detail.

From this examination the conclusion is drawn that there are no grounds for distinguishing between the interpretation of fiscal legislation and other

legislation in general except for the fact that the concept of equity was never accepted and applied in the context of fiscal legislation whereas it has been in regard to other legislation. The specific reasons for this exception are also discussed in detail.

The impact of the Constitution of the Republic of South Africa on the interpretation of legislation in general and fiscal legislation in particular is then considered. From this examination the inference is drawn that the Constitution has no impact on the interpretation of fiscal legislation in so far as the provisions of Chapter 2 of the Constitution are not infringed by a taxing provision.

BEDANKINGS

Ek wil graag my opregte dank betuig teenoor:

- (a) Die Here met wie se genade en krag ek hierdie verhandeling kon voltooi;
- (b) My ouers Mabé en Hannes Taljaard vir hul ondersteuning;
- (c) My studieleier, Prof Van Schalkwyk vir sy leiding in hierdie studie;
- (d) My werkgewer PricewaterhouseCoopers wat hierdie studie moontlik gemaak het; en
- (e) Mary Nel vir haar bydrae en advies in die skrywe van hierdie verhandeling.

INHOUDSOPGAWE

Hoofstuk 1

Inleiding

		12
1.1	Agtergrond en probleemstelling	12
1.2	Die onderwerp van die studie	14
1.3	Motivering vir die studie	15
1.4	Navorsingsvoorstel en raamwerk van studie	16
1.4.1	Algemene beginsels van toepassing by die uitleg van wetgewing	16
1.4.2	Die howe se benadering betreffende die uitleg van belastingwetgewing	17
1.4.3	Afwyking van die letterlike uitleg van 'n betrokke bepaling	17
1.4.4	Die oorsprong en aard van die <i>Contra-Fiscum</i> reël	17
1.4.5	Reëls by die vasstelling van 'n diskresie	18
1.4.6	Die impak van die Grondwet	18
1.4.7	Gevolgtrekking	18

Hoofstuk 2

Algemene beginsels betreffende die uitleg van wetgewing

		19
2.1	Inleiding	19
2.2	Wat is wetsuitleg?	19
2.3	Die teorie van wetsuitleg	20
2.3.1	Die Letterlike benadering	20
2.3.2	Die Bedoelingsbenadering	22
2.3.3	Die Doeldienende benadering	23
2.3.4	Die Teleologiese benadering	25
2.3.5	Gevolgtrekking betreffende die onderskeie teorieë	27
2.4	Die gemeenregtelike vermoedens en reëls gebruik by wetsuitleg	30
2.4.1	Die vermoede teen terugwerkendheid van wetgewing	30
2.4.2	Die vermoede dat 'n wetsbepaling nie die bestaande reg	33

	meer wysig as wat nodig is nie	
2.4.3	Die vermoede dat dieselfde woord in dieselfde wet dieselfde betekenis dra	35
2.4.4	Die vermoede dat waar meer as een konstruksie moontlik is die een gevolg moet word wat die mees regverdige en billike uitkoms tot gevolg sal hê	38
2.4.5	Die vermoede dat geen bepaling ongeldige en doellose bepalings bevat nie	39
2.4.6	Generalia Specialibus non derogant	40
2.4.7	Die Ejusdem generis reël	41
2.4.8	Slotopmerkings betreffende die gemeenregtelike vermoedens	42

Hoofstuk 3

Die howe se benadering ten opsigte van die uitleg van belastingwetgewing

3.1	Inleiding	43
3.2	Die Letterlike benadering en die uitleg van belastingwetgewing	43

Hoofstuk 4

Die afwyking van die letterlike benadering tot die uitleg van belastingwetgewing

4.1	Inleiding	47
4.2	Die gebruik van die Bedoelingsteorie by die uitleg van belastingwetgewing	47
4.3	Die gebruik van die Doeldienende teorie by die uitleg van belastingwetgewing	52
4.4	Die uitleg van belastingwetgewing ten einde 'n billike resultaat te verkry	53
4.5	Gevolgtrekking ten aansien van die gebruik van die onderskeie teorieë van uitleg by die uitleg van belastingwetgewing	55
4.6	Die gebruik van die gemeenregtelike vermoedens by die uitleg van belastingwetgewing	57

4.6.1	Die vermoede teen terugwerkendheid van 'n bepaling en die vermoede dat waar meer as een konstruksie moontlik is die een gevolg moet word wat die mees regverdige en billike uitkoms tot gevolg sal hê	57
4.6.2	Die vermoede dat 'n wetsbepaling nie die bestaande reg meer wysig as wat nodig is nie	59
4.6.3	Die vermoede dat dieselfde woord in dieselfde wet dieselfde betekenis het	60
4.6.4	Die vermoede dat geen wet doellose en ongeldige bepalings bevat nie	62
4.6.5	Generalia specialibus non derogant	64
4.6.6	Die Ejusdem generis reël	65
4.6.7	Gevolgtrekking	66

Hoofstuk 5

Die aard en oorsprong van die Contra-fiscum reël

5.1	Die oorsprong van die Contra-fiscum reël	69
5.2	Die aard van die Contra-fiscum reël	70
5.3	Gevolgtrekking ten opsigte van die Contra-fiscum reël	73

Hoofstuk 6

Reëls by die vasstelling van 'n diskresie anders as waar daar uitdruklik aan 'n owerheidsorgaan 'n diskresie verleen word

6.1	Inleiding	74
6.2	Die vasstelling van 'n diskresie by wetgewing in die algemeen	74
6.3	Die vasstelling van 'n diskresie in die konteks van belastingwetgewing	76

Hoofstuk 7

Die impak van die Grondwet

7.1	Inleiding	79
7.2	Die Handves van Menseregte	80
7.3	Die invloed van die Grondwet op die teorieë van wetsuitleg	81
7.4	Die invloed van die Grondwet op die gebruik van die	83

	gemeenregtelike vermoedens wat geld by wetsuitleg	
7.5	Die implikasies vir die uitleg van belastingwetgewing	88
	Hoofstuk 8	
	Gevolgtrekking	91
	Bronnelys	93

HOOFSTUK 1

INLEIDING

1.1 AGTERGROND EN PROBLEEMSTELLING

Wetsuitleg is die toepassing van die verskillende reëls en beginsels wat gebruik word om die mees korrekte betekenis van wetgewing vas te stel in praktiese situasies. Die opsteller van die betrokke wetgewing kan en/of mag nie ingeroep word om onduidelikhede wat uit die teks mag voorkom te verduidelik nie. Die geskrewe en gesproke woord is 'n onvolmaakte weergawe van die menslike denke, en in geval van wetgewing is die howe gedwing om spesifieke uitlegreëls te gebruik om die wetgewing uit te lê.¹

Om dit te doen is die uitgangspunt van die howe om eerstens die gewone betekenis van die woorde van die betrokke stuk wetgewing vas te stel. Die howe se aanvanklike benadering ten opsigte van wetsuitleg was om die letterlike betekenis van die woorde van die wet as primêre reël te vereffen. Hierdie benadering het egter in latere jare gekwyn ten aansien van die sogenaamde doeldienende benadering tot die uitleg van wetgewing.² Die howe het begin om van 'n hele spektrum van hulpmiddels en omringende faktore gebruik te maak om te verseker dat die oogmerk en trefwydte van die betrokke wetsbepaling vasgestel word.³

Hoewel algemeen erken en aanvaar word dat die woorde van die wet die eerste bron van inligting aangaande die werklike inhoud van die wetgewende wil is, kyk die howe omtrent altyd na die konteks waarin die woorde gebruik

¹ Botha C *Wetsuitleg* Derde Uitgawe Juta 1998 27.

² Botha op cit 27.

³ In *University of Cape Town v Cape Town Bar Council* 1986 4 SA 903 (A) het hoofregter Rabie daarop gewys dat die hof alle kontekstuele faktore in ag moet neem om die bedoeling van die wetgewer te vind, ongeag of die woorde van die wet duidelik en ondubbelsinnig is of nie. Die appelhof het egter

word. Daar skyn egter, wat belastingwette betref, onduidelikheid te bestaan oor die vraag of, en indien wel, tot welke mate, daar van die letterlike betekenis van die woorde van die besondere wetsbepaling afgewyk mag word ten einde die doel van die betrokke bepaling vas te stel.⁴

Die inwerkingtrede van die Grondwet⁵ het 'n onherroeplike impak op wetsuitleg in Suid-Afrika gehad. Die Grondwet is nou die hoogste reg in die land. Hierdie is 'n waarde-belaaide dokument wat beklemtoon dat die sogenaamde letterlike betekenis van die wetstek nie meer deurslaggewend is nie. Alle wetgewing sal voortaan ook aan die waardes en norme in die Grondwet vervat, getoets word.

Artikel 39 van die Grondwet bepaal dat 'n hof by die uitleg van enige wet die oogmerke en strekking van die Handves van Fundamentele Regte in die Grondwet behoorlik in ag moet neem. Daar is dus Grondwetlike voorskrifte wat 'n waarde georiënteerde benadering tot die uitleg van wetgewing voorskryf.

Dit wil voorkom asof die opvatting bestaan dat daar by belastingwette besonder streng aan die woorde van die wet gehou moet word en dat 'n afwyking van die letterlike uitleg nie geredelik geskied nie.⁶ In Suid-Afrika was daar 'n aantal beslissings wat die indruk wek dat daar by die uitleg van belastingwetgewing, in teenstelling met ander wetgewing, besonder streng aan die woorde van die wet gehou moet word.

Dit is veral die beslissings in *CIR v George Forrest Timber*⁷ en *CIR v Simpson*⁸ wat die indruk skep dat 'n woordelike benadering eerder as 'n benadering

in *Swanepoel v Johannesburg City Council* 1994 3 SA 789 (A) 794B bevind dat waar die woorde van die wetgewer duidelik is, daar nie na ander hulpmiddels gekyk hoef te word nie.

⁴ Van Niekerk A F "Geld die gewone reëls van uitleg by belastingwette" 1971 *THRHR* 137.

⁵ 108 van 1996; Hierna in hierdie studie "die Grondwet" genoem.

⁶ Van Houtte J *Principles of Interpretation in Internal and International Tax Law, Part II of Developments in Taxation since World War II* International Bureau of Fiscal Documentation 1968 op 9.

⁷ 1 SATC 20

⁸ 1949 4 SA 678 (A), 16 SATC 268.

vanuit die oogpunt van bedoeling by die uitleg van belastingwette gevolg word en dat 'n afwyking van die letterlike uitleg selde, indien ooit, moet plaasvind.

Die indruk word gevolglik geskep dat die benadering ten opsigte van die uitleg van belastingwetgewing nie tred gehou het met ontwikkelings in die benadering ten opsigte van die uitleg van wetgewing in die algemeen nie.

Na aanleiding van bostaande ontstaan die vraag dan of daar redelike gronde bestaan om 'n onderskeid te tref tussen die uitleg van belastingwetgewing aan die een kant en die uitleg van ander wetgewing aan die ander kant.

1.2 DIE ONDERWERP VAN DIE STUDIE

Die doel van hierdie studie is om te bepaal of die uitleg van belastingwetgewing volgens dieselfde beginsels as ander wetgewing geskied en of daar 'n afwyking van die normale beginsels van wetsuitleg by die uitleg van belastingwetgewing is. Die studie bereik laasgenoemde doelwit deur:

- (a) Eerstens die basiese beginsels en instrumente wat gebruik word in die uitleg van wetgewing in die algemeen te ondersoek;
- (b) Die howe se benadering by die uitleg van spesifieke bepalings in die Inkomstebelastingwet te ontleed. 'n Ondersoek na die benadering van die howe deur 'n ontleding van verskeie hofsake is noodsaaklik om vas te stel of die howe 'n ander uitgangspunt het betreffende die uitleg van belastingwetgewing as in die geval van ander wetgewing; en
- (c) Die ontleding van die impak wat die Grondwet op die uitleg van wette in die algemeen het en hoe belastingwetgewing daardeur geraak word.

In hierdie studie word 'n volledige ondersoek gedoen na die beginsels relevant by die uitleg van wetgewing. Hoewel hierdie studie oor die uitleg van belastingwetgewing in die algemeen gaan, word sommige spesifieke aspekte

soos die *Contra-Fiscum* reël en die benadering ten opsigte van die letterlike uitleg van wetgewing in diepte oorweeg. Die rede hiervoor is dat dit gewoonlik in die konteks van hierdie spesifieke aspekte van wetsuitleg beweer word dat daar 'n meer lettergedienstige benadering ten opsigte van die uitleg van belastingwetgewing gevolg word as in die geval van wetgewing in die algemeen.

Daar sal gevolglik ondersoek word of die relevante regsbeginsels en hul toepassing by belastingwetgewing ooreenstem met die beginsels en uitleg betreffende ander wetgewing. Hierdie studie sal hoofsaaklik konsentreer op die uitleg van bepalinge in die Inkomstebelastingwet⁹ en sal nie 'n volledige studie van die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde¹⁰ en die Boedelbelastingwet¹¹ omvat nie, alhoewel daar enkele verwysings daarna sal wees.

1.3 MOTIVERING VIR DIE STUDIE

Die belastingstelsel en die toepassing daarvan word in 'n al groter mate gekodifiseer, wat tot gevolg het dat wetsuitleg en veral bepaalde aspekte van wetsuitleg van deurslaggewende belang vir die belastingpraktisyn geword het.

Die uitleg van 'n betrokke artikel in die Inkomstebelastingwet kan bepaal of belasting op 'n bepaalde transaksie gehef word en indien wel teen welke effektiewe koers. Die belastingimplikasies van 'n betrokke transaksie kan deurslaggewend vir die kommersiële sinvolheid al dan nie van 'n betrokke transaksie wees. Dit is 'n algemeen aanvaarde beginsel van ons belastingreg dat 'n transaksie so belastingeffektief moontlik gestruktureer mag word solank die hoof of oorwegende doel daarmee nie is om belasting te verminder of te

⁹ Wet 58 van 1962; Hierna in hierdie studie “die Inkomstebelastingwet” genoem.

¹⁰ Wet 89 van 1991; Hierna in hierdie studie “die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde” genoem.

¹¹ Wet 45 van 1955; Hierna in hierdie studie “die Boedelbelastingwet” genoem.

vermy nie.¹² Transaksies word gevolglik na aanleiding van wetsbepalings op bepaalde maniere gestruktureer. Daar is gevolglik 'n direkte invloed op die handelsverkeer.

Soos reeds gemeld bestaan daar onduidelikheid of die uitleg van belastingwetgewing streng aan die letter van die wet verkneg is al dan nie en indien nie, tot welke mate daarvan afgewyk word. Die onsekerheid rondom hierdie kwessie word nog verder op die spits gedryf deur 'n geleidelike verandering in die benadering van ons howe ten opsigte van die uitleg van wetgewing in die algemeen. Volgens die veranderde benadering word daar meer na die oogmerk en konteks van 'n betrokke bepaling eerder as die letterlike betekenis van die woorde van die betrokke bepaling gekyk ten einde sodanige bepaling uit te lê.¹³

1.4 NAVORSINGSONTWERP EN RAAMWERK VAN DIE STUDIE

Die navorsing is hoofsaaklik gerig op 'n literatuur- en regspraakstudie van suiwer teoretiese aspekte. Vir hierdie doeleindes word van relevante wetgewing, regspraak en menings van erkende belasting- en regskeners van die beginsels van uitleg van wette soos gevind in handboeke en vaktydskrifte, gebruik gemaak. Die ondergemelde raamwerk gee 'n gestruktureerde indeling, volgens hoofstukke, van die onderwerp van studie soos in paragraaf 1.2 omskryf.

1.4.1 Algemene beginsels van toepassing by die uitleg van wetgewing

Hierdie hoofstuk sal 'n uiteensetting van die algemene beginsels wat by die uitleg van wette toepassing vind vervat asook 'n uiteensetting van die benadering wat deur die howe in die algemeen gevolg word. In hierdie verband sal daar na regspraak en die menings van verskeie skrywers gekyk

¹² *ITC 1636 60 SATC 267.*

¹³ Devenish G E "Teleological evaluation: a theory and modus operandi of statutory interpretation in South Africa" 1991 *SA Public Law* 70.

word betreffende die toepassing van algemene beginsels. 'n Ondersoek na die algemene beginsels betreffende die uitleg van wetgewing is belangrik ten einde 'n maatstaf te vestig waarteen die benadering ten opsigte van die uitleg van belastingwetgewing getoets kan word.

1.4.2 Die howe se benadering betreffende die uitleg van belastingwetgewing

In hierdie hoofstuk sal 'n in diepte ontleding van die howe se benadering ten opsigte van die uitleg van spesifieke belastingwetgewing uitgevoer word. Dit is noodsaaklik om vas te stel of die howe die beginsel van letterlike uitleg in die konteks van belastingwetgewing streng navolg en dus werklik so streng lettergebonde is.

1.4.3 Afwyking van die letterlike uitleg van 'n betrokke bepaling

In hierdie hoofstuk sal 'n ondersoek gedoen word na die howe se benadering ten opsigte van die afwyking van die letterlike uitleg van 'n spesifieke bepaling en of daar inderdaad in bepaalde omstandighede in die geval van belastingwetgewing van die letterlike uitleg afgewyk word. Hier sal daar spesifiek gekyk word na die uitleg van artikels in die Inkomstebelastingwet. Die gevolgtrekking ten opsigte van hierdie ondersoek sal deurslaggewend wees ten einde te bepaal of 'n ander benadering as in die geval van wetgewing in die algemeen gevolg word by die uitleg van belastingwetgewing.

1.4.4 Die oorsprong en aard van die Contra-Fiscum reël

'n Ondersoek na die oorsprong en aard van die *Contra-Fiscum* reël is noodsaaklik ten einde vas te stel of die betrokke reël herlei kan word tot enige beginsel by die uitleg van wetgewing in die algemeen. 'n Gevolgtrekking in hierdie verband sal deurslaggewend wees ten einde te bepaal of ander of soortgelyke beginsels by die uitleg van belastingwetgewing as by die uitleg van wetgewing in die algemeen gebruik word.

1.4.5 Reëls by die vasstelling van 'n diskresie

In hierdie hoofstuk sal die reëls by die vasstelling van 'n diskresie in die Inkomstebelastingwet in die konteks van die administratiefreg ontleed word. 'n Gevolgtrekking ten opsigte van hierdie ondersoek kan ook aanduidend, alhoewel nie deurslaggewend, wees ten einde vas te stel of belastingwetgewing volgens dieselfde beginsels as ander wetgewing uitgelê word.

1.4.6 Die impak van die Grondwet

In hierdie hoofstuk sal daar na die invloed wat die Grondwet op die uitleg van wetgewing in die algemeen het, gelet word. Daar sal ook oorweeg word wat die implikasies daarvan vir die uitleg van belastingwetgewing in die besonder is.

Hierdie ondersoek is van uiterste belang aangesien dit al om bekend is dat die Grondwet bepaalde beginsels betreffende uitleg beïnvloed en nuwe beginsels neergelê het. In hierdie verband moet daar veral op die bepalinge betreffende administratiefregtelike aangeleenthede en die Handves van Fundamentele Regte gelet word.

1.4.7 Gevolgtrekking

Hierdie hoofstuk sal 'n samevatting van die studie, asook gevolgtrekkings waartoe die skrywer ten aansien van die betrokke probleemstelling gekom het, vervat.

HOOFSTUK 2

Algemene beginsels betreffende die uitleg van wetgewing

2.1 *Inleiding*

In hierdie hoofstuk sal die beginsels wat deur ons howe in die algemeen toegepas word om 'n betrokke wetsbepaling uit te lê ondersoek en bespreek word.

Oor jare heen het die reëls van uitleg ontwikkel en verander. In hierdie hoofstuk sal hierdie ontwikkelinge ondersoek en bespreek word.

Dit is van fundamentele belang om vas te stel wat die howe se benadering in die algemeen ten opsigte van die uitleg van wette is en welke ontwikkelings oor tyd plaasgevind het ten einde 'n maatstaf te stel waarteen die uitleg van belastingwetgewing getoets kan word.

2.2 *Wat is wetsuitleg?*

Wetsuitleg is die aanwending van verskillende reëls en beginsels om die mees korrekte betekenis van wetgewing vas te stel en op praktiese situasies toe te pas. Die geskrewe en gesproke woord is 'n onvolmaakte weergawe van die menslike denke, en in die geval van wetgewing is die howe gedwing om spesifieke uitlegreëls te gebruik om die wetgewing uit te lê.¹⁴

¹⁴ Botha C *Wetsuitleg* Derde Uitgawe Juta 1998 27.

2.3 Die teorie van Wetsuitleg

2.3.1 Die letterlike benadering

Vir baie jare was die uitgangspunt by die uitleg van 'n betrokke wetsbepaling in die Engelse reg, die letterlike betekenis van die woorde van die wet gewees.¹⁵ Die gewone betekenis van die woorde van die wet is as primêre indeks van die bedoeling waarmee die bepaalde statuut in die lewe geroep is, verhef. Hierdie benadering is ook vir baie jare in Suid-Afrika nagevolg en toegepas.¹⁶

In die uitleg van statute is die "letterlike" betekenis die betekenis wat aan 'n wetsbepaling gegee word as gevolg daarvan dat elke woord sy gewone betekenis gegee word. Dit word gedoen sonder om na die konteks waarin die wetsbepaling voorkom, te verwys en deur die betrokke bepaling toe te pas sonder om ag te slaan op die oogmerk van die bepaling.¹⁷

Die pendantiese navolging van die letterlike teorie het sonder twyfel sy oorsprong in die stelreël *Judices est jus, dicere sed non dare* wat beteken dat regters moet sê wat die reg is, maar dit nie behoort te skep nie. Die indruk is geskep dat indien regters nie die letterlike benadering volg nie hulle regskeppend sou optree.

Volgens die letterlike benadering is die primêre reël van uitleg dus dat indien woorde duidelik en ondubbelsinnig is, daaraan gevolg gegee moet word. Hierdie "duidelike en ondubbelsinnige" woorde word dan inderdaad gelyk

¹⁵ Hierdie benadering is egter later deur die Engelse howe verwerp. Lord Denning het in *Magor & Mellons District Council v Newport Corporation* 1952 AC 189 gesê dat:

"We sit here to find out the intention of the Parliament... and we do this better by filling in the gaps and making sense of the enactment than by opening it up to destructive analysis".

¹⁶ Kellaway E A *Principles of Legal Interpretation* Butterworths 1995 52.

¹⁷ Cross R *Statutory Interpretation* Butterworths 1976 59.

gestel aan die wetgewer se bedoeling.¹⁸ Indien die wetstek dubbelsinning, vaag of misleidend is, of indien 'n streng letterlike betekenis absurd sou wees, mag die hof van die letterlike betekenis afwyk om so 'n absurditeit te vermy.¹⁹ Dit word die "Goue Reël" van wetsuitleg genoem. Indien die hof nie die wetsbedoeling deur hierdie middele kan vasstel nie, kan daar van die gemeenregtelike vermoedens gebruik gemaak word.²⁰

Die letterlike benadering is by verskeie geleenthede deur skrywers gekritiseer.²¹ Die vernaamste punt van kritiek is daarop gebaseer dat die letterlike benadering subjektief is en dat die siening dat enige woorde duidelik en ondubbelsinnig kan wees bevraagteken moet word. Hierdie skrywers doen aan die hand dat geen teks so helder en duidelik kan wees dat dit nie vir meer as een interpretasie vatbaar is nie. Daar word verder deur die gemelde skrywers aan die hand gedoen dat die bestaan van wetsuitleg as vakgebied opsigself impliseer dat wetstekste nie altyd duidelik is nie.

Ten spyte van hierdie kritiek het die appelhof so onlangs soos 1990 beslis dat die letterlike benadering tot die uitleg van wetgewing in ons reg ingeburger is.²² Kellaway²³ is egter van mening dat "literalism" inderdaad deel is van die uitleg proses maar dat dit bloot een van die oorwegings is waarna gelet moet word by die uitleg van 'n bepaalde wetsartikel. Die skrywer is van mening dat daar met hierdie siening saamgestem kan word.²⁴

Die howe in Suid-Afrika het geleidelik daarvan wegbeweeg om die letterlike benadering gedienstig te volg. In *Dadoo Ltd v Krugerdorp Municipal Council*²⁵

¹⁸ *Principal Immigration Officer v Hawabu* 1936 AD 26.

¹⁹ *Venter v R* TS 910 914.

²⁰ Botha op cit 28.

²¹ Botha op cit 30.

²² In *Public Carriers Association v Toll Road Concessionaries (Pty) Ltd* 1990 1 SA 925 (A) 934 het die appelhof by monde van Smallberger AR gesê:

"... it must be accepted that the literal interpretation principle is firmly entrenched in our law and I do not seek to challenge it."

²³ Kellaway op cit 52.

²⁴ In *Public Carriers Association v Toll Road Concessionaries (Pty) Ltd* 1990 1 SA 925 (A) 934 het die hof bevind dat daar wel na die oogmerk van 'n statuut gekyk kan word indien 'n bepaalde wetsartikel dubbelsinnig is en erkende hulpmiddels by uitleg nie van hulp is nie. Volgens die hof kan die oogmerk van die bepaling 'n betroubare aanduiding van die bedoeling van die wetgewer wees.

²⁵ 1920 AD 530.

het Soloman AR gesê dat dit toelaatbaar is om na die oogmerk en beleid, dus die doel, te let wanneer 'n bepaalde wetsartikel uitgelê word.

In *Charlestown Town Board v Vilakazi*²⁶ benadruk Schreiner R met verwysing na 'n bepaling met twee moontlike betekenisse 'n meer doeldienende en kontekstuele benadering deur die volgende woorde:

"Every enactment must be dealt with in the light of its own language, scope and object and the consequences in relation to justice, and convenience of adopting one view rather than the other"

Dit blyk uit onlangse hofbeslissings dat die letterlike benadering nie werklik meer in ons reg as 'n onafhanklike teorie van wetsuitleg toegepas word nie.²⁷

2.3.2 Die Bedoelingsteorie

Kellaway²⁸ is van mening dat die Suid-Afrikaanse howe hoofsaaklik die bedoelingsteorie na gevolg het. Hierdie teorie van wetsuitleg berus daarop dat die betekenis van 'n wetsbepaling vasgestel moet word aan die hand van die bedoeling van die Wetgewer soos geopenbaar deur die woorde van die betrokke bepaling. Daar is gevolglik 'n onderskeid tussen die woorde van die wet aan die een kant en die idees en gedagtes van die wetgewer aan die ander kant.

Die konsep "die bedoeling van die wetgewer" staan sentraal tot hierdie teorie. Die bedoeling van die wetgewer is in 'n psigologiese konteks 'n fiksie.²⁹ Die bepaling van die bedoeling van die wetgewer is nie 'n soeke na psigologiese bedoeling nie, maar eerder 'n soeke na 'n oogmerk of doel deur afleidings te

²⁶ 1951 3 SA 361 (A) 370.

²⁷ *Stopforth v Minister of Justice and Others* 2000 (1) SA 113 (SCA).

²⁸ Kellaway op cit 63.

²⁹ Cowen "The Interpretation of Statutes and the Concept of the Intention of the Legislature" 1980 *THRHR* 374 op 398.

maak uit interne en eksterne bronne.³⁰

Volgens Du Plessis³¹ behels die uitleg van 'n statuut nie noodwendig dat die bedoeling van die wetgewer vasgestel moet word nie, maar eerder dat die betekenis van 'n bepaalde wetsartikel vasgestel moet word deur die aanwending van erkende middele gebruik in die uitleg van wetgewing.

In Engels is "meaning" gedefinieer as "that what is meant or intended".³² Kellaway³³ doen aan die hand dat betekenis en bedoeling op dieselfde neerkom en ondersteun Du Plessis se benadering dat die eintlike ondersoek handel na wat die betekenis van 'n bepaalde wetsartikel is. Du Plessis³⁴ is van mening dat die frase "bedoeling van die wetgewer" dubbelsinnig is aangesien dit ook kan dui op oogmerk. Die oogmerk met 'n betrokke bepaling word wel dikwels aangewend as hulpmiddel ten einde die bedoeling van die wetgewer vas te stel. Daar is wel ook talle beslissings waar die oogmerk oorweeg is ten einde die bedoeling van die wetgewer vas te stel.³⁵ Daar is ook reeds by geleentheid in ons howe beslis dat 'n hof by die uitleg van 'n wetsartikel die omliggende omstandighede in ag mag neem ten einde die bedoeling van die wetgewer vas te stel.³⁶

2.3.3 Die Doeldienende ("purposive") teorie

Die sogenaamde doeldienende teorie is baie soortgelyk aan die bedoelingsteorie. In beginsel is daar weinig verskil tussen hierdie twee teorieë, alhoewel die navolgers van die bedoelingsteorie in die praktyk in werklikheid 'n letterlike metodologie gebruik. Hierdie teorie het egter nie die bedoeling van die wetgewer as fokuspunt nie. Die doeldienende teorie vereis dat interpretasie nie geheel en al afhang van die letterlike betekenis van

³⁰ Devenish "Teleological evaluation: a theory and modus operandi of statutory interpretation in South Africa" 1991 *SA Public Law* 62 op 69.

³¹ Du Plessis L M *The Interpretation of Statutes* Butterworths 1986 36.

³² Sien Webster's New International Dictionary.

³³ Op cit 64.

³⁴ Op cit 39.

³⁵ *Evans v Schoeman* 1949 1 SA 571 (A) 578; *Maunsell v Olins* 1975 AC 373.

woorde volgens hulle semantiese en grammatikale analise nie.³⁷ Die doeldienende metodologie gaan verder as die gemanifesteerde bedoeling en het as ratio die gedagte dat 'n statuut wetgewende kommunikasie tussen die wetgewer en die publiek is met 'n inherente doel. Die uitlegger moet die doel onderliggend aan die wetgewing bepaal. Ten einde dit te bewerkstellig moet die uitlegger van 'n ongekwalifiseerde kontekstuele benadering gebruik maak wat 'n oorweging van beide interne en eksterne bronne behels.

Die appélhof het by verskeie geleenthede beslis dat waar dit nodig is om effek te gee aan die manifesterende oogmerk van 'n bepaling, mag 'n hof ook die betekenis van die betrokke bepaling wysig deur byvoorbeeld sy toepassingsveld uit te brei of te beperk selfs waar die woorde van die wetsteks duidelik en ondubbelsinnig is.³⁸

Alhoewel die "bedoeling van die wetgewer" ongetwyfeld 'n fiksie is, is die bestaan van die doel of oogmerk van 'n statuut 'n onmiskenbare realiteit. Die onderskeid tussen die letterlike en die doeldienende teorieë kan goed geïllustreer word deur die meerderheids- en minderheids uitsprake in *Ebrahim v Minister of the Interior*³⁹ te vergelyk. Rumpff HR in die minderheidsuitspraak het die doeldienende benadering toegepas en beslis dat die oogmerk van die betrokke wet was om Suid-Afrikaners te verhoed om dubbele burgerskap te kry terwyl hulle in die buiteland was en dat daar nie toegelaat behoort te word dat Ebrahim se toevallige teenwoordigheid op 'n skip in Suid-Afrikaanse gebiedswaters die essensiële oogmerk van die wet ondermyn nie. Joubert AR kom egter daarenteen tot die gevolgtrekking dat die woorde van die wet in die konteks waarin hulle gebruik word, daarop dui dat die wetgewer bedoel het dat 'n Suid-Afrikaanse burger sy burgerskap sal verloor sodra hy burgerskap op welke wyse ookal in 'n ander land bekom het.

'n Ware doeldienende benadering sal tot gevolg hê dat 'n statuut uitgelê word

³⁶ *Receiver of Revenue v M Barlinski & Co Ltd* 1920 CPD 410 416.

³⁷ Devenish "Teleological evaluation: a theory and modus operandi of statutory interpretation in South Africa" 1991 *SA Public Law* 62 op 69.

³⁸ *Trivett & Co Ltd v Wm Brandt's Sons & Co Ltd* 1975 3 SA 423 (A).

³⁹ 1977 1 SA 665(A).

in ooreenstemming met sy doel of ratio onder alle omstandighede ongeag of daar onduidelikheid is of nie.

Waar daar gekyk word na die oogmerk van 'n bepaling mag die wetsuitlegger:⁴⁰

- (i) na die aanhef van die Wet kyk of na enige ander uitdruklike aanduiding van wat met die Wetgewing beoog word;
- (ii) die onderskeie bepalings waarin die oogmerk mag voorkom ontleed;
- (iii) let na wat tot die bepaling gelei het (ten einde vas te stel wat die betrokke bepalings bedoel was om aan te spreek); en
- (iv) logiese gevolgtrekkings maak ten opsigte van die konteks van die betrokke bepaling.

Volgens Cowen⁴¹ het die meerderheid van Romeins-Hollandse skrywers 'n doeldienende teorie voorgestaan. Die doeldienende benadering is nie net meer in ooreenstemming met die Romeins-Hollandse gemenerereg nie, maar ook met die van die vasteland van Europa se kontinentale tradisie. Die doeldienende benadering is sonder twyfel 'n baie handige instrument in wetsuitleg, maar die doel van 'n bepaalde wet is nie altyd duidelik nie. Die doel van 'n bepaalde wetsteks mag soms net so moeilik wees om vas te stel soos die bedoeling of betekenis van 'n bepaalde wetsteks.

2.3.4 Die Teleologiese benadering

In Suid-Afrika is die liberale waardes van ons Romeins-Hollandse gemenerereg tot 'n groot mate afgewentel deur bepaalde wette wat rassediskriminasie en drakoniese veiligheidsreëlings teweeg gebring het. Die ou skrywers de Groot en Johannes Voet, wie beide 'n doeldienende benadering teen 'n agtergrond van 'n natuurreg jurisprudence voorgestaan het, het in effek

⁴⁰ In *Stopforth v Minister of Justice and Others* 2000 (1) SA 113 (SCA) het die Hoogste Hof van Appel die doeldienende benadering onderskryf en gewys waarna alles gelet kan word ten einde die doel met die betrokke wetgewing vas te stel.

⁴¹ Cowen "The Interpretation of Statutes and the Concept of the Intention of the Legislature" 1980 *THRHR* 374.

volgens Devenish⁴² die teleologiese metodologie van interpretasie gevolg. Wessels⁴³ het in hierdie verband die volgende opmerking gemaak:

"Voet feels ... that law is a branch of morals and that the judge in interpreting the law must always bear in mind the fact that the ultimate end and object of all law is to regulate relations of individuals according to that sense of right and wrong that prevails in the community ... Equity then is necessary to interpret the meaning of the law-giver, and to apply the law to the vast variety of cases that present themselves."

Die gebruik van "equity" of billikheid om 'n bepaalde wetstek uit te lê vergesteld 'n teleologiese benadering tot uitleg. Voet⁴⁴ doen aan die hand dat selfs in die geval van geskrewe wetgewing moet die regter homself "buig" om billikheid te akkomodeer.

Die vermoedens wat gebruik word by die uitleg van wetgewing het vir baie jare tot en met die koms van die nuwe konstitusionele orde die liberale etos van ons gemenereg gereflekteer. In die verlede het die howe gebruik gemaak van die liberale Romeins-Hollandse gemenereg ten einde die hardnekkige uitwerking van drakoniese apartheidswetgewing te versag waar die taal dubbelsinnig of onduidelik was. In *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council*⁴⁵ maak Innes HR die volgende opmerking:

"It is a wholesome rule of our law which requires a strict construction to be placed on statutory provisions which interfere with elementary rights. And it should be applied not only in interpreting a doubtful phrase, but in ascertaining the law as a whole."

Dit is duidelik uit bogemelde aanhaling dat dubbelsinnigheid en onduidelikheid nie die enigste kriteria vir die vermoede in verband met 'n beperkende uitleg is nie en dat 'n ongekwalfiseerde kontekstuele metodologie gevolg moet word. 'n Teleologiese of waarde-belaaide teorie het as fundamentele grondslag die realisering van geregtigheid vir die individu. Ten einde dit te bewerkstellig sal die hof die liberale beginsels en etos van die Romeins-Hollandse gemenereg

⁴² Op cit 377

⁴³ *The History of Roman-Dutch Law* (1908) 327.

⁴⁴ Gane P *The Selective Voet being the Commentary on the Pandects* Butterworths 1958 10.

⁴⁵ 1920 AD 530 op 552.

en die betrokke wetgewing probeer versoen.⁴⁶ Geregtigheid of "equity" is gevolglik sentraal tot die teleologiese benadering. Die teleologiese benadering kan dus onderskei word van die doeldienende benadering in die sin dat dit baie wyer is.

Die doeldienende teorie het sekere beperkinge en dit slaag nie daarin om die hele regstelsel as geheel by uitleg in ag te neem nie. Wette van die parlement bestaan nie in 'n vakuum nie, en 'n statuut is 'n integrale deel van die hele regstelsel. Die uitleg van wette behoort volgens Devenish⁴⁷ 'n sintesis tussen statute en die Romeins-Hollandse gemenerereg te wees wat sal uiting gee aan die fundamentele beginsels en etos van die regstelsel as geheel. Die teleologiese benadering moet gevolglik as 'n wyer benadering as die doeldienende teorie beskou word. Die teleologiese teorie het 'n etiese ondertoon. Devenish stel dit as volg:

"This derives from the concept of teleological ethics which is defined as 'the theory of morality that derives duty or moral obligation from what is good or desirable as an end to be achieved'".

Die teleologiese benadering laat toe dat jurisprodensiële en morele kwessies opgeweeg word ten einde 'n bepaalde wetsartikel uit te lê. Soos later sal blyk, het die Grondwet teweeg gebring dat hierdie benadering nie meer gevolg word nie aangesien die Grondwet 'n stel waardes neerlê waaraan alle wetgewing moet voldoen.

2.3.5 Gevolgtrekking betreffende die onderskeie teorieë

Wat duidelik blyk uit die ontwikkeling van die onderskeie beginsels van uitleg is dat die howe oor die jare heen toegelaat het dat hulle gelei word deur een van hoofsaaklik drie beginsels naamlik die "letterlike benadering", die "bedoeling van die wetgewer" en die "doel" van 'n betrokke bepaling of 'n

⁴⁶ Devenish "Teleological evaluation: a theory and modus operandi of statutory interpretation in South Africa" 1991 *SA Public Law* 62 op 76.

⁴⁷ Op cit 77.

kombinasie van bogemelde.⁴⁸ Die teleologiese benadering is egter ook by geleentheid gevolg.⁴⁹

In *Administrator (Cape) v Raats Rontgen and Vermeulen (Pty) Ltd*⁵⁰ het die appelhof bevind dat omliggende omstandighede wat die betrokke wetgewing gemotiveer het asook die gevolge van die betrokke wet oorweeg moet word. Hierdie dui duidelik op 'n klemverskuiwing vanaf 'n streng letterlike benadering of bedoelingsbenadering na 'n meer saamhangende benadering waarin 'n verskeidenheid van faktore in ag geneem word.

Kellaway⁵¹ doen aan die hand dat elke relevante faktor oorweeg behoort te word aangesien selfs die betekenis van "duidelike" taal in die konteks waarin dit voorkom soms met die oogmerk van die wetgewing mag bots.

Kellaway⁵² maak voorts die volgende stelling gebaseer op Savigny:⁵³

"...it is vital to base the interpretation of an enactment on what may be called the triple synthesis of statutory interpretation, which embraces a combination of literalism, intentionalism and purposiveness."

Die skrywer doen aan die hand dat daar hier eintlik na 'n doeldienende of kontekstuele benadering verwys word. In *Jaga v Donges*⁵⁴ het Schreiner AR bepaal dat die wetsuitlegger van meets af die wyer konteks van 'n bepaling saam met die betrokke wetstek in ag mag neem. Schreiner AR het verder beslis dat ongeag die duidelikheid of ondubbelsinnigheid van 'n betrokke wetsbepaling die kontekstuele faktore in ag geneem moet word.

Soms kan die wyer konteks van die bepalings selfs belangriker wees as die

⁴⁸ Kellaway op *cit* 187.

⁴⁹ *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530.

⁵⁰ 1992 1 SA 245 (A).

⁵¹ Op *cit* 188.

⁵² Op *cit* 188.

⁵³ Savigny het in *System Paragraaf 33* gesê dat alle relevante faktore by die uitleg van 'n betrokke wetsbepaling in ag geneem behoort te word.

⁵⁴ 1950 4 SA 653 (A).

teks self. Jansen AR se uitspraak in *Mjuqu v Johannesburg City Council*⁵⁵ kan as model voorbeeld van die doeldienende of kontekstuele benadering beskou word, aangesien 'n hele spektrum van hulpmiddels en omliggende faktore gebruik is om te verseker dat die oogmerk en trefwydte van die betrokke wetgewing bepaal word. In *University of Cape Town v Cape Town Bar Council*⁵⁶ het Rabie AR daarop gewys dat die hof alle kontekstuele faktore in ag moet neem om die bedoeling van die wetgewer te vind, ongeag of die woorde van die Wet duidelik of ondubbelsinnig is.

In 1994 het die appélhof egter in *Swanepoel v Johannesburg City Council*⁵⁷ die volgende opmerking gemaak:

"The rules of statutory exegesis are intended as aids in resolving any doubts as to the legislature's true intention. Where this intention is proclaimed in clear terms either expressly or by necessary implication the assistance of these rules need not be sought"

Hierdie dui duidelik op 'n goedkeuring van die beginsel dat daar slegs na die gewone betekenis van woorde van die wet gekyk moet word.

Die howe het nie konsekwent dieselfde benadering ten opsigte van die uitleg van wette gevolg nie hoofsaaklik omrede daar gereeld tussen die letterlike teorie en tegniek en die doeldienende benadering rondgespring is. Dit het gelei tot geweldige onsekerheid en onvoorspelbaarheid betreffende wetsuitleg in die Suid-Afrikaanse reg.

Die skrywer doen aan die hand dat daar geen bevredigende antwoord is ten opsigte van die vraag welke teorie deur ons howe aanvaar en toegepas word nie. Wat egter volgens die skrywer uit bogemelde ondersoek na vore kom is dat daar by verskeie geleenthede deur ons howe na die oogmerk en omliggende omstandighede gekyk is ten einde 'n bepaalde wetstek uit te lê. Daar is ook by verskeie geleenthede gelet na die doel van 'n betrokke

⁵⁵ 1973 3 SA 421 (A).

⁵⁶ 1986 4 SA 903 (A).

⁵⁷ 1994 3 SA 789 (A) 794A.

bepaling. Die letterlike- en bedoelingsteorieë word gevolglik nie meer so gedienstig deur ons howe gevolg nie en is die howe bereid om na ander faktore ook te kyk afhangende van die omstandighede.

2.4 Die gemeenregtelike vermoedens en reëls gebruik by wetsuitleg

Die gebruik van die gemeenregtelike vermoedens en reëls, afkomstig uit die Romeins-Hollandse gemenerereg, is deur ons howe toegepas ingevolge die sogenaamde Goue Reël van wetsuitleg. Dus in gevalle waar die woorde van die wet onduidelik en dubbelsinnig was is die vermoedens en reëls toegepas. Die vermoedens en reëls is egter ook toegepas waar 'n regter geregtigheid vir 'n individu wou verseker ingevolge die teleologiese benadering. Alhoewel hierdie benadering nie baie nagevolg is nie, is dit tog belangrik om daarvan kennis te neem aangesien dit beslis regsdenke in Suid-Afrika beïnvloed het.

Hieronder volg 'n uiteensetting van 'n beperkte aantal vermoedens. Dit is belangrik om te let op die vermoedens en hoe die howe dit toegepas het ten einde 'n vergelyking te tref tussen die gebruik van die vermoedens by wetgewing in die algemeen en die gebruik van die vermoedens by die uitleg van belastingwetgewing.

2.4.1 Die vermoede teen terugwerkendheid van wetgewing

Hierdie vermoede is by verskeie geleenthede deur ons howe erken.⁵⁸ Volgens Du Plessis⁵⁹ is die verduideliking vir die bestaan van hierdie vermoede daarin gesetel dat 'n vrees van ongeregtigheid die aanname dat gevestigde regte nie sondermeer aangetas sal word nie, noodsaak.⁶⁰ Hierdie verduideliking is egter nie uitputtend nie aangesien die vermoede ook van toepassing is by wetgewing wat nie met gevestigde regte inmeng nie.

⁵⁸ *Mahomed v Union Government* 1911 AD 1 8; *Principal Immigration Officer v Pushotam* 1928 AD 435 443; *Jockey Club of SA v Transvaal Racing Club* 1959 1 SA 441 A 451; *Edwards v Tuckers Land and Development Corporation (Pty) Ltd* 1983 1 SA 577 A 580.

⁵⁹ Du Plessis L M *Statutory Interpretation* Butterworths 1986.

Volgens Du Plessis⁶¹ kan die bestaan van hierdie vermoede verduidelik word aan die hand van die aard van 'n wet. Die werking van statute is volgens hul aard beperk deur tyd en plek en daarom sal dit nie sin maak om dit wat in die verlede gebeur het toe te laat of te verbied nie, dit wil sê voor die betrokke bepaling in werking getree het nie.⁶² Uit hierdie verduideliking blyk dit dan ook dat slegs transaksies en optrede wat voltooi is voor die inwerkingtrede van hierdie wetgewing, vir doeleindes van die vermoede gesê kan word "aan die verlede behoort".

Die vermoede is natuurlik weerlegbaar en daar is omstandighede waarin 'n bepaalde stuk wetgewing wel terugwerkend sal wees. Selfs in hierdie gevalle moet die betrokke terugwerkende wetgewing beperkend uitgelê word.⁶³

Volgens Du Plessis⁶⁴ het wetgewing gewoonlik terugwerkende krag in die volgende omstandighede:

- Waar daar uitdruklik vir die terugwerkendheid van 'n bepaling voorsiening gemaak is of waar 'n wetsbepaling handel met gebeure wat in die verlede plaasgevind het. Selfs waar daar uitdruklik voorsiening gemaak is vir die terugwerkendheid van die betrokke bepaling sal so 'n terugwerkende bepaling nie van toepassing wees op optrede en transaksies wat reeds voor die inwerkingtrede van die betrokke wet voltooi is of binnekort voltooi staan te word nie.⁶⁵ Terugwerkende bepalings sal dus slegs toepassing vind op handeling en transaksies wat nog in 'n vroeë fase of ver van voltooid is. In 'n saak van appél sal die korrektheid van die hof *a quo* se beslissing beoordeel word aan die hand van die reg soos dit was op die stadium van die uitspraak en wetgewende wysings na daardie datum sal nie in ag geneem word nie.⁶⁶

⁶⁰ *Kruger v Kruger* 1982 2 SA 9 E 12.

⁶¹ *Op cit* 98.

⁶² *Op cit* 98.

⁶³ *Njobe v Njobe and Dube* 1950 4 SA 545 C 552.

⁶⁴ *Op cit* 99.

⁶⁵ *Industrial Council for Furniture Manufacturing Industry, Natal v Minister of Manpower* 1984 2 SA 238 D 242.

⁶⁶ *Marco Russo v R* 1929 SWA 8.

- Waar 'n bepaling die bestaande reg bevestig. Hierdie is nie terugwerkendheid in die ware sin van die woord nie aangesien ware terugwerkendheid veronderstel "*that at a past date the law shall be taken to have been that which it is not*".⁶⁷
- 'n Statuut wat handel oor 'n aspek waaroor daar aansienlike onduidelikheid was en wat dit ten doel het om sodanige onduidelikheid uit die weg te ruim sal terugwerkende krag hê.⁶⁸ Die terugwerkende krag van sodanige bepaling word gebaseer bloot op die betrokke bepaling se verklarende en interpreterende aard en kan hierdie ook nie werklike terugwerkendheid wees nie.
- Waar 'n bepaling handel oor prosedure. Hierdie beginsel het as inhoud dat optrede of transaksies aangegaan voor die inwerkingtrede van die betrokke wetsbepaling ingevolge die nuwe wetsbepaling beoordeel sal word.⁶⁹ Die toepassing van hierdie afwyking vanaf die vermoede teen terugwerkendheid moet egter nie in die gewone loop van sake plaasvind nie en redes waarom die uitsondering nie toegepas behoort te word nie moet deeglik oorweeg word.⁷⁰ Die bepalings van artikel 12(2)(e) van die Interpretasiewet⁷¹ blyk ook hierdie afwyking te weerspreek en selfs uit te sluit. Dit is egter belangrik om daarop te let dat artikel 12(2)(e) van die Interpretasiewet slegs na vore kom waar 'n bepaling 'n vorige soortgelyke bepaling herroep.
- Waar 'n bepaling al die onderdane wat deur die betrokke wetgewing geraak word, bevoordeel. Die gebruik van hierdie uitsondering kan ten beste geïllustreer word in gevalle waar 'n bepaling kriminele aanspreeklikheid verminder. Die beginpunt in kriminele aangeleenthede is

⁶⁷ Steyn L C *Die Uitleg van Wette 5de Uitgawe* Juta 1981 82 en 84 tot 85.

⁶⁸ Per Williamson R in *Ex Parte Christodolies* 1959 3 SA 838 T 841.

⁶⁹ *Munisipaliteit van Roodepoort v Koch* 1979 2 SA 749 T 750.

⁷⁰ *Industrial Council for Furniture Manufacturing Industry, Natal v Minister of Manpower* 1984 2 SA 238 D 242.

⁷¹ 33 van 1957; Hierna in hierdie studie "die Interpretasiewet" genoem.

dat 'n beskuldigde nie skuldig bevind kan word aan 'n handeling wat 'n misdaad geword het na die handeling verrig is nie.⁷² In verband met die vermindering van kriminele aanspreeklikheid het ons howe nog altyd die siening gehuldig dat 'n bepaling wat voorsiening maak vir die vermindering van kriminele aanspreeklikheid terugwerkende krag het en dat die voordelige bepaling ook toegepas moet word op misdade gepleeg voor die inwerkingtrede van die betrokke bepaling.⁷³ Waar een bepaling 'n ander herroep kom artikel 12(2)(d) van die Interpretasiewet in werking. Artikel 12(2)(d) maak voorsiening vir die behoud van enige vonnis verbeurding of straf opgelê in verband met enige oortreding begaan teen enige wetgewing. Hierdie bepaling is 'n ernstige afwyking van die gemenereg.

2.4.2 Die vermoede dat 'n wetsbepaling nie die bestaande reg meer wysig as wat nodig is nie

Hierdie vermoede het as inhoud dat die wetgewer die bestaande regsorde respekteer as 'n produk van historiese groei en evolusie en dat wysigings daaraan slegs kan plaasvind indien dit duidelik blyk dat dit onvermydelik is.⁷⁴ Die toepassing van hierdie vermoede bevorder dan ook regsekerheid wat as 'n reël belangrik is vir die doeltreffende administrasie van die regstelsel.⁷⁵

Die bestaande regsorde sluit beide statute en die gemenereg in en vir doeleindes van hierdie vermoede blyk dit dat nie een van die twee bronne voorkeur bo die ander geniet nie.⁷⁶ Du Plessis⁷⁷ is van mening dat die leerstuk *generalis specialibus non derogant* waarde toevoeg tot die krag van die vermoede aangesien dit vereis dat algemene bepalings in 'n wet uitgelê moet word sodat daar nie afgewyk word van die bepalings van 'n bestaande wet of die gemenereg nie, tensy die betrokke wet 'n uitputtende kodifikasie van die

⁷² *Sigcau v Q* 12 SC 256 266.

⁷³ *S v Williams* 1979 3 SA 1270 C.

⁷⁴ Steyn op cit 97; *Gordon v Standard Merchant Bank Ltd* 1983 3 SA 68 A 94.

⁷⁵ Lourens M Du Plessis *Statutory Interpretation* 1986 99.

⁷⁶ *Van Heerden v Queen's Hotel (Pty) Ltd* 1973 2 SA 14 RA 23.

⁷⁷ Op cit 99.

betrokke regsgebied is.⁷⁸

Volgens die vermoede moet 'n wetsbepaling so uitgelê word dat sy bepalings so ver as moontlik versoen kan word met soortgelyke bepalings in die gemenerereg.⁷⁹ Gevolglik word wetsbepalings dikwels uitgelê as synde blote uitbreidings of aanvullings tot die gemenerereg. Bepaalde regsterme word gevolglik in 'n betrokke wet hulle gemeenregtelike betekenis gegee en woorde wat nie regsterme is nie, maar 'n bepaalde tegniese betekenis verkry het, word daardie betrokke betekenis toegedaan.⁸⁰ Waar die wetgewer in 'n latere wet verwys na 'n betrokke uitdrukking wat voorgekom het in 'n vroeëre bepaling en wat 'n gevestigde betekenis het word daar vermoed dat die uitdrukking dieselfde betekenis sal hê in die latere bepaling.⁸¹

Du Plessis⁸² wys daarop dat ten spyte hiervan is die gemenerereg nie onaantasbaar nie en is daar verskeie voorbeelde van waar die howe wetsbepalings so uitgelê het dat beginsels van die gemenerereg oorboord gegooi is en gevolglik is die vermoede ook weerlegbaar.⁸³

Daar is ook al deur ons howe beslis dat 'n bepaling uitgelê kan word ten einde die gemenerereg te wysig met die doel om die Engelse en Afrikaanse weergawes van 'n wet te versoen. Indien die betrokke bepaling sekere remedies en regte aan 'n persoon gee wat meer voordelig is as die wat ingevolge die gemenerereg verleen is, kan 'n bepaling ook uitgelê word om die gemenerereg te wysig.⁸⁴ Die volgende stelling is deur die hof in *Glen Anil Finance (Pty) Ltd v Joint Liquidators, Glen Anil Development Corporation Ltd (In Liquidation)*⁸⁵ gemaak:

"...the presumption that a statute alters the common law as little as possible is to be relied on only in the case of ambiguity in the statute and even then it may have to

⁷⁸ *Erasmus v Protea Assuransie Maatskappy Beperk* 1982 2 SA 65 N 69.

⁷⁹ *Noord-Westelike Kooperatiewe Landboumaatskappy Bpk v Die Meester* 1982 4 SA 486 NC 496.

⁸⁰ Du Plessi op cit 70.

⁸¹ *S v Marais* 1982 3 SA 988 A 1017.

⁸² Op cit 99.

⁸³ *Kruger v Santam Versekeringsmaatskappy Bpk* 1977 3 SA 314 320 per Steyn R.

⁸⁴ *Mphosi v Central Board for Co-operative Insurance Ltd* 1974 4 SA 633 A.

compete with other secondary canons of construction."

Volgens Du Plessis⁸⁵ lyk dit egter of hierdie *dictum* 'n verkeerde begrip van die aard van hierdie vermoede inhou aangesien die meerderheid van gesag daarop dui dat daar gepoog moet word om wetgewing, selfs waar dit dubbelsinnig is, te versoen met die gemenereg.

Waar 'n latere bepaling van 'n wet teenstrydig is met 'n vroeëre bepaling of dit weerspreek, moet daar eers gepoog word om die bepalings so uit te lê dat elkeen volgens sy volle strekking effek sal hê, veral indien die latere bepaling regte verander wat deur die eerste bepaling beskerm is.⁸⁷ Indien dit onsuksesvol is moet daar eers aanvaar word dat die latere bepaling die vroeëre bepaling nullifiseer of wysig tot die mate wat daar nie meer konflik tussen die twee bepalings is nie.⁸⁸

2.4.3 Die vermoede dat dieselfde woord in dieselfde wet dieselfde betekenis dra

Waar die wetgewer dieselfde woord in dieselfde wet herhaaldelik gebruik bestaan die vermoede dat die woord dieselfde betekenis het.

In *Minister of the Interior v Machadadorp Investments (Pty) Ltd*⁸⁹ het Steyn AR die volgende gesê:

"...it may reasonably be supposed that out of a proper concern for the intelligibility of its language, it would intend the word to be understood, where no clear indication to the contrary is given, in the same sense throughout the enactment".

Alhoewel woorde dieselfde betekenis in dieselfde wet moet dra, het die Engelse howe beslis dat die konteks waarin 'n woord voorkom sy betekenis

⁸⁵ 1981 1 SA 171 A.

⁸⁶ Op cit 99.

⁸⁷ *Principal Immigration Officer v Bhula* 1931 AD 323 335.

⁸⁸ *R v Gwantshu* 1931 EDL 29.

⁸⁹ 1957 2 SA 395 (A) 404.

behoort te bepaal selfs waar dit meer as een keer in dieselfde afdeling van 'n wet voorkom.⁹⁰

In Suid-Afrika het die hof ook beslis dat 'n betrokke woord wat meermale in 'n wet voorkom dieselfde betekenis moet dra tensy dit duidelik blyk dat die bedoeling van die wetgewer is dat dit 'n ander, wyer of meer beperkende betekenis sal hê.⁹¹

In die beslissing van *Hodges v Coubrough*⁹² het die hof weereens te doen gekry met die vraag oor welke betekenis aan 'n woord of frase wat in wetgewing gebruik word, toegeken moet word indien die hof reeds voorheen aan sodanige woord of frase, wat in vroeëre wetgewing gebruik is, 'n betekenis toegeken het. Hierdie kwessie is nou verbonde met die breëre kwessie van regsekerheid.

Regsekerheid is egter om bepaalde redes nie absoluut haalbaar nie omdat (onder andere) taal 'n onvolmaakte kommunikasie-middel is en die wetstaal deur mense uitgelê moet word.

Volgens Du Plessis⁹³ kan betekeniskonstantheid ook deur gewoonte gevestig word. In die gesaghebbende beslissing van *Ex Parte Minister of Justice: In re R v Bolon*⁹⁴ het Tindall AR met verwysing na die Engelse saak van *Mersey Docks v Cameron*⁹⁵ die volgende gesê:

"(W)hen a particular form of legislative enactment which has received authoritative interpretation whether by judicial decision or by a long course of practice, is adopted framing a later statute, it is a sound rule of construction to hold that the words so adopted were intended by the legislature to bear the meaning which has been so put upon them."

⁹⁰ *McEldowney v Forde* 1969 All ER 1039.

⁹¹ *S v Mashoai* 1975 3 SA 117 (O) 124; *Durban City Council v Shell and BP Petroleum Refineries (Pty) Ltd* 1971 4 SA 446 (A) 456.

⁹² 1991 3 SA 58 D en CLD.

⁹³ Op cit 99.

⁹⁴ 1946 AD 345; Sien ook *Webb and Ross v Gey van Pittius* 1951 2 SA 477 T op 481.

⁹⁵ 11 HLC 443 op 480.

Du Plessis⁹⁶ wys egter daarop dat hierdie reël op verskeie wyses begrens word naamlik op die volgende wyses:

- (i) Die woord of frase moet met dieselfde doel (binne dieselfde konteks) herverordeneer word;⁹⁷
- (ii) Die woord of frase moet meersinnig wees. Indien dit nie die geval is nie, is die howe nie gebonde aan die uitleg daarvan in vorige beslissings nie;⁹⁸
- (iii) Die betekenisgewing moet uniform wees. Aan 'n spesifieke woord of frase moet uniform deur die howe 'n sekere betekenis toegeken gewees het. Indien nie, kan 'n hof later in gepaste omstandighede 'n ander betekenis daaraan toeken;⁹⁹
- (iv) Die betekenisgewing moet gevestig wees. Voordat die onderhawige reël van betekenisgewing deur gewoonte op geldigheid aanspraak kan maak "the judicial interpretation must be well settled and well recognised";¹⁰⁰
- (v) Die betekenisgewing moet geregtigheid dien. Indien die betekenisgewing wat aan 'n sekere woord of frase deur opeenvolgende beslissings gegee is, in stryd met die eise van geregtigheid blyk te wees, is latere howe nie daaraan gebonde nie.¹⁰¹ Dit moet egter in gedagte gehou word dat geregtigheid 'n dinamiese begrip is wat met die loop van tyd verander; en
- (vi) Die howe is by magte om 'n verkeerde interpretasie van 'n woord of frase te wysig, selfs al is dit deur 'n voorafgaande reeks beslissings gevestig.¹⁰²

Betekenisconstantheid kan ook deur statutêre omskrywing teweeg gebring

⁹⁶ Op cit 99

⁹⁷ *Hodges v Courbrough supra* op 68.

⁹⁸ *R v Detody* 1926 AD 198 op 203; *Minister of Justice v Breytenbach* 1942 AD 175 op 190; *Stellenbosch Wine Trust v Oude Meester Group Ltd* 1977 2 SA 221 Tk op 245.

⁹⁹ *R v Sillas* 1959 4 SA 305 A.

¹⁰⁰ *Ex Parte Minister of Justice: In re R v Bolon supra* op 360.

¹⁰¹ *West Ham Union v Edmonton Union* 1908 AC 1 op 4; *Standard Bank van SA Bpk v Breytenbach* 1977 1 SA 151 T op 156.

¹⁰² *Longdale v Danby* 1982 3 All er 129 (HL).

word.¹⁰³ Daar moet egter onderskei word tussen omskrywings wat tot alle wetgewing gerig is en die wat op spesifieke wetgewing betrekking het. Artikel 1 van die Interpretasiewet bepaal dat die bepalings daarvan op alle wetgewing toepassing het tensy 'n teenoorgestelde bedoeling blyk. Artikel 2 van die Interpretasiewet bevat verskeie omskrywings wat gevolglik op alle wetgewing van toepassing is.

'n Omskrywing geld nie in gevalle waar dit nie in die spesifieke konteks inpas nie.¹⁰⁴ Die omskrywing is ook op die hele wet van toepassing.¹⁰⁵

Daar kan in die algemeen tot die gevolgtrekking gekom word dat betekenisconstantheid van woorde en frases by wetsuitleg ter wille van regsekerheid wenslik is. Indien betekenis egter konteksstrydig is of nie geregtigheid dien nie, moet 'n ander en meer gepaste betekenis aan daardie woord of frase toegeken word.

2.4.4 Die vermoede dat waar meer as een konstruksie moontlik is die een gevolg moet word wat die mees regverdigte en billike uitkoms tot gevolg sal hê

Volgens Du Plessis¹⁰⁶ is hierdie in werklikheid nie 'n vermoede op sy eie nie, maar eerder 'n sub-vermoede van die vermoede dat wetgewing nie bedoel is om 'n onregverdigte en onbillike gevolg te hê nie. Dit word egter behandel as 'n relatief onafhanklike beginsel van uitleg.¹⁰⁷ Alhoewel hierdie beginsel dikwels toegepas is sonder dat daar uitdruklik daarna verwys word, geskied dit nie outomaties of bloot meganies nie.¹⁰⁸ Die relevante toets vir die toepassing van hierdie beginsel is dat die bepaling wat uitgelê staan te word

¹⁰³ Op cit 99.

¹⁰⁴ *Canca v Mount Frere Municipality* 1984 2 SA 830 T op 832; *Kanhym Bpk v Oudtshoorn Munisipaliteit* 1990 3 SA 252 K.

¹⁰⁵ *Union Government v De Jager* 1946 AD 235 .

¹⁰⁶ Op cit 99.

¹⁰⁷ *S v Mashoai* 1975 3 SA 117 (O) 124; *Durban City Council v Shell and BP Petroleum Refineries (Pty)* 1971 4 SA 446 (A) 456.

¹⁰⁸ *D v Minister of the Interior* 1960 4 SA 905 T 908 qq.

vatbaar moet wees vir meer as een betekenis.¹⁰⁹

Daar is ook al gesê dat 'n regverdige en billike uitleg slegs gevolg kan word indien die wetgewer se bedoeling tot die teendeel nie uitdruklik blyk nie.¹¹⁰ Dit beteken by implikasie dat hierdie reël slegs toepassing sal vind in die geval van dubbelsinnigheid. Soos reeds gestel bestaan daar in die meeste gevalle 'n mate van dubbelsinnigheid en kan die reël omtrent altyd toegepas word.

2.4.5 Die vermoede dat geen bepaling ongeldige en doellose bepalings bevat nie

Die oorsprong van hierdie vermoede is die aanname dat daar nie verwag kan word dat die wetgewer ongeldige of doellose bepalings sal skep nie.¹¹¹ Die aard van 'n statuut as 'n geldige en bindende norm of kompleks van norme verg dieselfde gevolgtrekking. Hierdie vermoede is op twee maniere gebruik deur ons howe, naamlik:

- (i) In 'n algemene wyse, dus sonder enige verwysing na spesifieke omstandighede; en
- (ii) In sekere spesifieke omstandighede waar die risiko van die ongeldigheid van sleutel bepalings in 'n wetstek na vore kom.

Daar word soms gesê dat hierdie vermoede afkomstig is van die algemene beginsel van uitleg naamlik *verba ita intellegenda res magis quam pereat* wat beteken: die woorde van 'n instrument moet so uitgelê word dat die onderwerp daarvan van krag is eerder as om op niks uit te loop nie.¹¹² Volgens Du Plessis¹¹³ is die vermoede se algemene toepassing ook gebruik in

¹⁰⁹ *Mbane v Minister of Police* 1980 3 SA 535 Tk 229; *Cornelissen v Universal Caravan Sales (Pty) Ltd* 1971 3 SA 158 A 175.

¹¹⁰ *Principal Immigration Officer v Bhula* 1931 AD 323 op 336.

¹¹¹ Steyn L C *Die Uitleg van Wette* 5de Uitgawe Juta 1981 58 op 119 –124.

¹¹² *R v Correia* 1958 1 SA 533 A 542 per Steyn AR.

¹¹³ Op cit 99.

gevalle waar ander interpretasies die betrokke bepaling futiel sou maak.¹¹⁴ In *Esselman v Administrateur, SWA*¹¹⁵ is hierdie beginsel nagevolg ten spyte van die feit dat dit onder die betrokke omstandighede geweldige finansiële swaarkry vir die appellant teweeg gebring het.

Die algemene toepassing van die vermoede is in 'n sin beperk. Die uitleg waarop die hof besluit moet minstens 'n uitleg wees wat moontlik is.¹¹⁶ Dit volg ook dat waar twee interpretasies van 'n betrokke bepaling moontlik is, sal die een wat die betrokke bepaling geldig of effektief maak gevolg word indien die ander interpretasie die bepaling ongeldig of oneffektief maak.¹¹⁷

Volgens Du Plessis¹¹⁸ is dit belangrik om by die gebruik van hierdie vermoede daarop te let dat 'n interpretasie wat handeling of transaksies *in fraudem legis* maak nie gevolg sal word nie. Die trefwydte van bepalings mag wel vermy word in gevalle waar 'n transaksie eerlik saamgestel is en buite die trefwydte van die betrokke wet val.¹¹⁹ Daar word algemeen aanvaar dat ontduiking onwettig is maar dat vermyding wel toelaatbaar is.

2.4.6 *Generalia specialibus non derogant*

In gevalle waar twee wette se bepalings met mekaar in konflik is moet die wetsuitlegger poog om die bepalings van die twee wette met mekaar te versoen.¹²⁰

Een van die wyses waarop bepalings wat oënskynlik strydig met mekaar is, versoen kan word is deur die toepassing van die reël: *generalia specialibus*

¹¹⁴ *Tuckers Land and Development Corporation (Pty) Ltd v Strydom* 1981 3 SA 231 O; *Ensor v The Master* 1983 1 SA 84 3 A.

¹¹⁵ 1974 2 SA 597 SWA.

¹¹⁶ *R v Seedat* 1957 1 SA 27 N 38 –39; *S v Schoenfeld* 1963 4 SA 777 80.

¹¹⁷ *S v Galgut's Garage (Pty Ltd)* 1969 2 SA 459 A 464; *Port Elizabeth Municipality v Uitenhage Municipality* 1971 1 SA 724 A 738.

¹¹⁸ Op cit 99.

¹¹⁹ *Dadoo v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530 548.

¹²⁰ *Cogmanskloof Besproeiingsraad v Land-en Landboubank van Suid-Afrika en 'n ander* 1990 (3) SA 126 (C).

non derogant. In *Genttiruco AG v Firestone SA (Pty) Ltd*¹²¹ het Trollip AR met goedkeuring verwys na die uiteensetting van die reël soos gegee deur Lord Selborne C in *Seward v The Vera Cruz*.¹²² Lord Selborne het die volgende opmerking gemaak:

"Now if anything be certain it is this, that where there are general words in a later Act capable of reasonable and sensible application without extending them to subjects specially dealt with by earlier legislation, you are not to hold that earlier and special legislation indirectly repealed, altered or derogated from merely by force of such general words, without any indication of a particular intention to do so"

Die reël behels dus dat 'n spesiale bepaling nie deur 'n algemene bepaling herroep word nie, tensy dit uitdruklik so gestel word.

2.4.7 Die Eiusdem generis reël

Die *eiusdem generis* beginsel is 'n reël van beperkende uitleg en bepaal dat waar woorde met 'n beperkte of spesifieke betekenis gevolg word deur 'n frase van algemene toepassing, word die betekenis van die betrokke frase beperk ten einde eenvormig te wees aan die betekenis van die woorde wat dit voorafgaan.¹²³ Daar is al beslis dat die reël nie toegepas kan word waar dit duidelik die wetgewer se bedoeling is dat 'n algemene frase sy algemene betekenis moet hou.¹²⁴ Du Plessis¹²⁵ wys daarop dat hierdie wye kwalifikasie van die beginsel egter nie as 'n betroubare riglyn kan dien ten einde te besluit of die riglyn toepassing vind of nie. Meer so indien daar in gedagte gehou word dat die bedoeling van die wetgewer eers duidelik word wanneer 'n bepaling ten volle uitgelê is.

¹²¹ 1972 1 SA 589 (A) te 605C – F.

¹²² (1884) 10 App Cas 59 te 68.

¹²³ *Burton Construction (Pty) Ltd v Aviation Insurance Co* 1975 1 SA 135 T.

¹²⁴ *National Industrial Council of the Printing and Newspaper Industry v Copystat Services (Pty) Ltd* 1980 3 SA 631 (W).

¹²⁵ Op cit 99.

2.4.8 Slotopmerkings betreffende die gemeenregtelike vermoedens

Die bogemelde vermoedens en reëls gebruik by die uitleg van wetgewing het hul oorsprong in die Romeins-Hollandse gemenereg. Hierdie vermoedens word aangewend waar daar onduidelikheid en dubbelsinnigheid bestaan betreffende die uitleg van 'n betrokke bepaling. Aangesien daar omtrent altyd dubbelsinnigheid en onduidelikheid is betreffende 'n wetsbepaling doen die skrywer aan die hand dat die vermoedens omtrent altyd toegepas kan word.

In die volgende hoofstuk sal hierdie vermoedens en reëls in die konteks van belastingwetgewing oorweeg word.

HOOFSTUK 3

DIE HOWE SE BENADERING TEN OPSIGTE VAN DIE UITLEG VAN BELASTINGWETGEWING

3.1 *Inleiding*

Dit wil voorkom asof die opvatting bestaan dat by belastingwetgewing daar besonder streng aan die woorde van die wet gehou word en dat 'n afwyking van die letterlike uitleg nie geredelik voorgekom het nie en dat daar gevolglik nie juis na enige ander metode van uitleg as die letterlike benadering verwys is in belastingbeslissings nie.¹²⁶

In hierdie hoofstuk sal daar ondersoek ingestel word of ons howe steeds by die uitleg van belastingwetgewing streng aan die letterlike benadering gehoor gee.

3.2 *Die letterlike benadering en die uitleg van belastingwetgewing*

In Suid-Afrika was daar 'n aantal beslissings wat die indruk gewek het dat by die uitleg van belastingwetgewing, in teenstelling met ander wetgewing, besonder streng aan die woorde van die wet gehou moet word.

Dit is veral uitsprake soos die in *CIR v George Forest Timber Co Ltd*¹²⁷ en *CIR v Simpson*¹²⁸ wat hier van belang is aangesien dit in hierdie twee beslissings is waar die reëls van uitleg betreffende belastingwette uit Engelse vonnisse aangehaal is. In eersgenoemde saak word verklaar:

¹²⁶ Van Niekerk A F "Geld die gewone reëls van uitleg by belastingwette" *THRHR* 1971 135

¹²⁷ 1924 AD 516; 1 SATC 20.

¹²⁸ 1949 4 SA 678 (A), 16 SATC 268; sien ook *Dibowitz v CIR* 1952 1 SA 55 (A).

"I apprehend the rule of construction of taxing statutes is as stated by Lord Cairns in Partington v The Attorney-General (21 LT 370 at 375)."

Die volgende formulering van Lord Cairns word dan aangehaal:

"I am not at all sure that, in a case of this kind - a fiscal case - form is not amply sufficient, because as I understand the principles of all fiscal legislation, it is this: If a person sought to be taxed comes within the letter of the law, he must be taxed however great the hardship may appear to the judicial mind to be. On the other hand, if the crown, seeking to recover the tax, cannot bring the subject within the letter of the law, the subject is free, however apparently within the law the case might otherwise appear to be. In other words if there be an equitable construction, certainly such a construction is not admissible in a taxing statute, where you can simply adhere to the words of the statute."

In die Simpson-saak is die volgende gesê:

"In construing the definition regard must be had to the cardinal rule laid down by Rowlatt J in Cape Brandy Syndicate v Inland Revenue Commissioners (1921 1 KB 64 at 71) and approved by Simon VC in Canadian Eagle Oil Co Ltd v The King (1946 AC 119 at 140). That rule was as follows: '[It simply means that in] a taxing act one has to look merely at what is clearly said. There is no equity about tax. There is no presumption as to tax. Nothing is to be read in, nothing to be implied. One can only look fairly at the language used.'"

Van Niekerk¹²⁹ is van mening dat daar enkele aspekte van die Engese beslissings is waarna verwys moet word. Die aanhaling uit die *Partington*-saak bevat die woorde "equitable construction" terwyl in die geval van die *Cape Brandy Syndicate*-saak van "equity" gepraat word.

Volgens Van Niekerk¹³⁰ wil die betrokke aanhaling uit die *Partington*-saak niks meer sê nie as dat 'n "equitable construction" nie toelaatbaar is nie. Volgens Van Niekerk¹³¹ is die vraag egter wat met "equitable construction" in die

¹²⁹ Van Niekerk A F "Geld die gewone reels van uitleg by belastingwette" *THRHR* 1971 135.

¹³⁰ Op cit 139

¹³¹ Op cit 139

verband waarin dit gebruik is, bedoel word. Indien bloot bedoel word dat 'n billikheids-interpretasie nie toelaatbaar is nie, is daarmee, ook wat ons reg betref,¹³² geen fout te vind nie, maar dan bied dit ook geen bevestiging vir die opvatting dat 'n streng letterlike uitleg by belastingwette gevolg moet word nie. Baie dikwels bedoel regters met verwysing na 'n "equitable construction" na niks meer as 'n uitleg wat in ooreenstemming met die bedoeling van die wetgewer is nie.¹³³ Van Niekerk¹³⁴ is van mening dat indien die betrokke aanhaling te kenne wil gee dat die uitleg met verwysing na die bedoeling van die wetgewer nie by belastingwette toelaatbaar is nie, strook dit nie juis met die opvatting van ons howe nie.

Volgens Van Niekerk¹³⁵ wil dit voorkom of die reël uit die *Cape Brandy Syndicate* -saak uit verband aangehaal is. Indien gelet word op die woorde wat die reël, soos aangehaal, voorafgegaan het dan blyk dit dat die regter eerder teen 'n oordrewe letterlike benadering wou waarsku.

Die reël soos dit in *CIR v George Forest Timber Co Ltd*¹³⁶ en *CIR v Simpson*¹³⁷ na vore gekom het is dikwels in latere beslissings herhaal, terwyl daar ook in ander beslissings klem gelê is op die letterlike uitleg van wetgewing.¹³⁸ Volgens Van Niekerk¹³⁹ wek hierdie beslissings die indruk dat daar eerder 'n woordelike benadering as 'n benadering vanuit die oogpunt van die bedoeling of doel by die uitleg van belastingwette gevolg word en dat afwyking van die letterlike uitleg nie plaasvind nie.

Uit bogemelde is dit duidelik dat die letterlike benadering, veral in die geval van vroeëre beslissings in ons belastingreg oor die algemeen streng nagevolg is. Ten spyte hiervan sal dit uit die verdere ontleding van belastingbeslissings

¹³² Sien *CIR v Delfos* 1933 AD 242.

¹³³ Langan I P B en Maxwell P S T *Langan and Maxwell on the Interpretation of Statutes* Bombay 1969; Sien ook Cilliers H S "Die Betekenis van Vermoedens by Wetsuitleg" 1962 *SALJ* 189 en 203.

¹³⁴ Van Niekerk A F "Geld die gewone reëls van uitleg by belastingwette" *THRHR* 1971 135 op 140.

¹³⁵ *Op cit* 140

¹³⁶ 1 SATC 20.

¹³⁷ 16 SATC 268.

¹³⁸ *Dibowitz v CIR* 18 SATC 11; *CIR v Delfos* 6 SATC 92; *New Era Consolidated Ltd v CIR* 1951 3 SA 211 (T).

blyk dat die benadering by belastingwette weinig of glad nie verskil van die gewone reëls van uitleg nie.

HOOFSTUK 4

DIE AFWYKING VAN DIE LETTERLIKE BENADERING BY DIE UITLEG VAN BELASTINGWETGEWING

4.1 *Inleiding*

In die lig van die bespreking in Hoofstuk 3 ontstaan die vraag of daar enigsins van die letterlike benadering tot die uitleg van wetgewing in die konteks van belastingwetgewing afgewyk word. In hierdie hoofstuk sal daar gepoog word om in hierdie verband tot 'n gevolgtrekking te kom en na beslissings te verwys waar daar inderdaad van die letterlike benadering tot die uitleg van belastingwetgewing afgewyk is.

4.2 *Die gebruik van die bedoelingsteorie by die uitleg van belastingwetgewing*

Die feit dat die hof bereid is om in belastingbeslissings van die letterlike benadering tot die uitleg van wette af te wyk is reeds in die belastingbeslissing *ITC 1137*¹⁴⁰ bevestig. In hierdie beslissing bevestig die hof dat daar afgewyk sal word van die woordelike uitleg van die bepaling indien dit nodig is ten einde die bedoeling van die wetgewer vas te stel. In die beslissing van *Commissioner of Customs v Joffe*¹⁴¹ pas die hof die *ejusdem generis* leerstuk toe ten einde 'n wetsbepaling uit te lê en die bedoeling van die wetgewer vas te stel.

¹⁴⁰ 32 SATC 1.

¹⁴¹ 13 SATC 204.

Steyn¹⁴² met verwysing na die saak van *CIR v Simpson*¹⁴³ sê dat daar geen rede is om by die uitleg van belastingwette 'n streng lettergedienstigheid te handhaaf nie en dat daar ook na die bedoeling van die wetgewer gekyk behoort te word. Steyn¹⁴⁴ maak ook die opmerking dat indien dit duidelik is dat daardie bedoeling nie op die huidige geval slaan nie, dan is die belasting nie verskuldig nie, al sou daardie geval ook deur die letter van die wet gedek wees, en omgekeerd.

Daar is 'n groot aantal belastingbeslissings waarin die bedoelingsteorie deur ons howe nagevolg is. Hieronder volg 'n bespreking van enkele van hierdie beslissings ten einde te illustreer dat ons howe wel bereid is om van die letterlike benadering by die uitleg van belastingwetgewing af te wyk.

In *Grootvlei Proprietary Mines Ltd v CIR*¹⁴⁵ het dit gegaan om die uitleg van artikel 20(1) van Wet 31 van 1941.¹⁴⁶ Artikel 20(1) het gehandel oor die berekening van aftrekkings wat teen myninkomste afgesit kon word. Die artikel het spesifiek die volgende bepaal:

"The balance of capital expenditure unredeemed at the commencement of the year of assessment after subtracting therefrom any recoupments received during the year from capital expenditure (irrespective of the date when such capital expenditure was originally incurred), shall be added to the amount of capital expenditure ranking for redemption incurred during that year.

The aggregate amount of the sums so added shall then be divided by the estimated number of years during which mining operations may be expected to continue. That number of years is hereinafter referred to as the life of the mine."

Die hof beslis dat dit belangrik is om in gedagte te hou dat die aftrekkings wat toelaatbaar is ten opsigte van mynbou bedrywighede verskil van dié wat as gevolg van ander aktiwiteite as aftrekking toelaatbaar is.¹⁴⁷ Centlivres HR

¹⁴² LC Steyn *Die Uitleg van Wette* 5ed Juta 1981 101.

¹⁴³ 16 SATC 268.

¹⁴⁴ Op *cit* 101.

¹⁴⁵ 18 SATC 231, 1952 (4) SA 440(A).

¹⁴⁶ Die voorganger van die huidige Inkomstebelastingwet 58 van 1962.

¹⁴⁷ Op *cit* 237.

verwys ook na artikel 7(f) van Wet 31 van 1941. Artikel 7(f) het sekere ontvangste en toevallings wat in werklikheid van 'n kapitale aard is as inkomste hanteer.

Die hof beslis dat in die uitleg van artikel 20 moet die belangrikheid van artikel 7(f) nie uit die oog verloor word nie aangesien die feit dat artikel 7(f) ontvangste en toevallings van 'n kapitale aard ag inkomste te wees, daarop dui dat die wetgewer nie die bedoeling gehad het dat waar kapitale bates in mynbou bedrywigehede gebruik is, winste wat ontstaan by die verkoop van sulke bates as van 'n kapitale aard beskou moet word nie en gevolglik geen impak sal hê op belasting betaalbaar op inkomste verkry uit mynbou bedrywigehede nie.¹⁴⁸

Die hof beslis voorts dat die bedoeling van die wetgewer met artikel 20 saamgelees met artikel 7(f) is dat 'n belastingpligtige wat inkomste verkry uit mynbou bedrywigehede en bates in sy mynbedrywigehede realiseer, moet die opbrengs van sodanige realisering *pro tanto* die totale balans van onafgeloste kapitale uitgawes verminder en indien die opbrengs sodanige balans oorskry moet belasting betaal word op die oorskot bedrag.¹⁴⁹

Die hof gebruik dus in hierdie beslissing verbandhoudende bepalings ten einde die betrokke wetsteks uit te lê en die bedoeling van die wetgewer vas te stel.

In *Ernst v CIR*¹⁵⁰ het dit gegaan om die uitleg van Paragraaf 17 van die Derde Bylae tot die Inkomstebelastingwet 31 van 1941. Paragraaf 17 van die Derde Bylae het onder andere die oprigting van geboue, gebruik in verband met boerdery bedrywigehede, anders as vir huishoudelike doeleindes, 'n aftrekking teen die inkomste van 'n boer toegelaat.

Die kernvraag in hierdie beslissing was of huishoudelike doeleindes verwys

¹⁴⁸ Op 237.

¹⁴⁹ Op 238.

¹⁵⁰ 19 SATC 1.

het na huishoudelike doeleindes ten opsigte van die belastingpligtige of huishoudelike doeleindes ten aansien van enige persoon. Centlivres HR maak die opmerking dat daar wel omstandighede is waarin 'n gebou vir huishoudelike doeleindes gebruik word wat in verband staan met boerdery bedrywighede. Dit sal byvoorbeeld die geval wees waar 'n boer vir homself 'n huis op die plaas bou of waar hy geboue oprig ten einde aan plaaswerkers huisvesting te verskaf.

Die hof sê dat die betrokke bepaling wyd uitgelê moet word en dat daar geen gronde is om te glo dat die bedoeling van die wetgewer is om die toepassing van die verbod op die aftrekking van sulke verbeterings te beperk tot huishoudelike doeleindes van die boer self nie. Die hof wys ook daarop dat kapitaaluitgawes in die algemeen nie teen inkomste afgeskryf kan word nie en dat boere in hierdie verband in 'n bevoorregte posisie is aangesien daar spesifiek vir sulke aftrekkings voorsiening gemaak word. Op grond hiervan bevind die hof dat aangesien dit nie uitdruklik gestel is nie, dit blyk dat die bedoeling van die wetgewer is dat die verbod op die aftrekking ten opsigte van huishoudelike eiendom nie net beperk is tot huishoudelike eiendom van die boer self nie.

In *Glen Anil Development Corporation Ltd v SIR*¹⁵¹ het dit gegaan om die toepassing van artikel 103(2) van die Inkomstebelastingwet. Artikel 103(2) het op daardie stadium die volgende bepaal:

"Whenever the Secretary is satisfied that any agreement or any change in the shareholding in any company, as a direct or indirect result of which income has been received by or has accrued to that company during any year of assessment, has at any time before or after the commencement of the Income Tax Act, 1946, been entered into or effected by any person solely or mainly for the purpose of utilising any assessed loss incurred by the company, in order to avoid liability on the part of that company or any other person for the payment of any tax, duty or levy on income, or reduce the amount thereof, the set-off of any such assessed loss or balance of assessed loss against any such income shall be disallowed."

¹⁵¹ 37 SATC 319.

Daar is voor die hof geargumenteer dat die woorde "that company" slegs kan verwys na die maatskappy waarin daar 'n verandering in aandeelhouing was. Hierdie argument was gebaseer op wat in die *CIR v Simpson*¹⁵² gesê is naamlik

" . . . in a taxing Act one has to look at what is clearly said. There is no room for any intendment. There is no equity about tax. There is no presumption as to tax. Nothing is to be read in, nothing is to be implied. One can only look fairly at the language used."

Die hof verwys egter na *CIR v Delfos*¹⁵³ waarin Wessels HR beslis het dat daar na die wet as geheel gekyk moet word ten einde die bedoeling van die wetgewer vas te stel.

Die hof beslis dat artikel 103 van die Inkomstebelastingwet duidelik daarop gerig is om belastingvermydingskemas teen te werk. Die hof beslis verder dat die bepaling dus so uitgelê moet word ten einde die remedie wat dit teweegbring te bevorder. Die bepaling moet gevolglik nie onnodig beperkend uitgelê word nie. Die hof beslis verder dat die bepalings so uitgelê moet word dat dit in ooreenstemming met die bedoeling van die wetgewer sal wees.

In *Kotze v KBI*¹⁵⁴ het dit gegaan om die uitleg van Paragraaf 2(h) van die Sewende Bylae tot die Inkomstebelastingwet. Paragraaf 2(h) het die volgende woorde bevat:

" . . . sonder om te vereis dat die werknemer die werkgewer vir betaalde bedrag vergoed"

Hier beslis die hof ook dat daar na die bedoeling van die wetgewer gesoek moet word ten einde 'n betrokke bepaling uit te lê. Die hof kyk eers na die woorde gebruik in beide die Engelse en Afrikaanse tekste van die wet en probeer die twee tekste met mekaar versoen ten einde die bedoeling van die

¹⁵² 16 SATC 268

¹⁵³ 1933 AD 242

¹⁵⁴ 54 SATC 149

wetgewer vas te stel. Die hof bevind dat die gemeenskaplike eienskap van beide die Engelse en Afrikaanse wetstekste die terugbetaling van gelde aan 'n persoon is. Die hof stel die bedoeling van die wetgewer vas deur na die Sewende Bylae as geheel te kyk asook na die gewone grammatikale betekenis van die woorde.

Bogemelde beslissings asook 'n groot aantal ander beslissings dui daarop dat die howe grootendeels, soos in die geval van ander wetgewing, van die bedoelingsteorie gebruik gemaak het om belastingwetgewing uit te lê.

4.3 Die gebruik van die doeldienende teorie by die uitleg van belastingwetgewing

Volgens Silke¹⁵⁵ is *ITC 1384*¹⁵⁶ 'n goeie voorbeeld van waar ons howe in die konteks van belasting die sogenaamde doeldienende benadering gevolg het. Die feite was kortliks dat die oorledene R50 000 se staatseffekte gehou het wat op daardie tydstip gekwalifiseer het om 'n aftrekking ingevolge artikel 4(l)(i) van die Boedelbelastingwet. Die oorledene se eksekuteurs het dieselfde R50 000 as deel van die restant van haar boedel, wat aan liefdadigheid nagelaat is, ingesluit wat ingevolge artikel 4(h)(i) van die Boedelbelastingwet om 'n aftrekking gekwalifiseer het. Hierdie aftrekkings is deur die Meester aanvaar en die bedrag aan boedelbelasting is betaal.

Meer as 'n jaar later het die Meester 'n gewysigde aanslag uitgereik waarin die R50 000 aftrekking en 'n bedrag aan rente verhaal is. Die Boedelbelastingwet het nie spesifiek sodanige magtiging verleen om 'n addisionele aanslag te hef nie. Die hof het egter die verhouding tussen die Boedelbelastingwet en die Inkomstebelastingwet ondersoek.

Die hof het bevind dat aangesien hierdie twee wette so nou verbonde aan mekaar is en hulle aan dieselfde amptenare bevoegdheid verleen om belasting te hef, daar na albei gekyk kan word ten einde die onderhawige

¹⁵⁵ Silke "The Interpretation of Fiscal Legislation-Canons of construction, Recent Judicial Comments and New Approaches" *Acta Juridica* 1995 123.

geskil te besleg. Die hof bevind egter dat daar ook na die gemenereg gelet moet word aangesien dit die grondslag lê waarop die hele regstelsel berus. In sy uitspraak het die regter ook na die openbare belang verwys en gesê dat een van die belangrikste elemente van 'n "free-enterprising society" die aangeleenthede is wat billike en regverdige behandeling van die lede van die samelewing vereis. Daar is dus na 'n verskeidenheid van faktore gelet ten einde die betrokke wetsbepaling uit te lê.

Die doeldienende teorie is ook vroeër by geleentheid deur die appelhof in *SIR v Sturrock Sugar Farms (Pty) Ltd*¹⁵⁷ aangewend. In hierdie beslissing sê Thompson AR dat selfs waar die woorde duidelik en ondubbelsinnig is moet die doel met die betrokke wetgewing asook wyer kontekstuele oorwegings in ag geneem word ten einde 'n wetsbepaling behoorlik uit te lê.

4.4 Die uitleg van belastingwetgewing ten einde 'n billike resultaat te verkry

In *CIR v Nemojim*¹⁵⁸ het Corbett HR beslis dat alhoewel daar by geleentheid gesê is "*that there is no equity about tax*" dit wel bevredigend sou wees indien daar by die uitleg van 'n bepaling in 'n belastingwet wel billikheid verkry kon word.

Silke¹⁵⁹ is egter van mening dat hierdie benadering tot op hede nog nie juis in Suid-Afrikaanse howe nagevolg is nie. Volgens hom is die kardinale reël by die uitleg van wette die vasstelling van die bedoeling van die wetgewer. Dit word gedoen deur verwysing na die woorde gebruik in die betrokke wet en om daardie woorde hulle gewone grammatikale betekenis te gee. Dit is volgens hom slegs in gevalle waar hierdie benadering tot absurditeite lei dat daar van sulke betekenis afgesien kan word ten einde die betrokke wetstek uit te lê.

¹⁵⁶ 46 SATC 95.

¹⁵⁷ 1965 1 SA 877 (A) 903.

¹⁵⁸ 45 SATC 241.

¹⁵⁹ Silke op *cit* 128.

Hy gee egter toe dat Corbett AR in *CIR v Nemojim*¹⁶⁰ poog om 'n gebalanseerde benadering te volg sonder om die gewone benadering ten opsigte van die uitleg van wetgewing oorboord te gooi.

Die skrywer is van mening dat Silke korrek is in sy stelling dat die howe nie juis gepoog het om 'n billike resultaat teweeg te bring by die uitleg van belastingwetgewing nie.

Meer nog as dit, is daar ook nie juis sprake van die navolging van 'n teleologiese benadering ten opsigte van die uitleg van belastingwetgewing nie.

Die skrywer is van mening dat die rede hiervoor waarskynlik te vinde is in die aard van belastingwetgewing. Die teleologiese benadering is veral gevolg in gevalle waar diskriminerende wetgewing gedurende die apartheidsera in Suid-Afrika uitgelê is. Volgens hierdie benadering is die gemeenregtelike vermoedens dan gebruik ten einde die impak van diskriminerende bepalings te versag.

Die skrywer is van mening dat belastingwetgewing nie deur ons howe in dieselfde lig as diskriminerende wetgewing beskou is nie en gevolglik is die teleologiese benadering nie hier gevolg nie. Die skrywer doen aan die hand dat die rede hiervoor die moderne sosiale staat en die aard van belasting is. Belasting is 'n middel waarvolgens die welvaart van mense bevorder word deur fondse beskikbaar te stel vir behuising, mediese dienste, opvoeding, beskerming en dies meer. Belastingwetgewing word dus gebruik om die openbare belang te bevorder. Dit was hoegenaamd nie die geval gewees in gevalle waar die teleologiese benadering gevolg is om diskriminerende wetgewing beperkend uit te lê nie.

¹⁶⁰ 45 SATC 24 i.

4.5 *Gevolgtrekking ten aansien van die gebruik van die onderskeie teorieë van uitleg by die uitleg van belastingwetgewing*

Uit bogemelde ontleding is dit duidelik dat in die geval van belastingwetgewing daar ook gebruik gemaak is van die letterlike teorie, die bedoelingsteorie asook die doeldienende teorie ten einde belastingwetgewing uit te lê.

Dit is dan ook, soos in die geval van wetgewing in die algemeen, die bedoelingsteorie wat hoofsaaklik deur ons hoewe gebruik is by die uitleg van belastingwetgewing.

Dit is belangrik om daarop te let dat die gebruik van 'n betrokke teorie ten aansien van die uitleg van 'n wetsartikel in die Inkomstebelastingwet aansienlik kan bēinvloed en daar kan tot verskillende gevolgtrekkings gekom word. Dit kan aan die hand van die volgende voorbeeld geïllustreer word.

Ingevolge artikel 11(gA) van die Inkomstebelastingwet kan 'n belastingpligtige 'n aftrekking bekom vir onkoste werklik aangegaan by die verkryging van intellektuele eiendom soos byvoorbeeld rekenaarsagteware. Ingevolge artikel 11(gA) is die afskrywingstydperk vir sodanige rekenaarsagteware twintig jaar.

Artikel 11(e) van die Inkomstebelastingwet bepaal dat 'n belastingpligtige 'n slytasietoelaag, wat na die oordeel van die kommissaris billikerwys en redelikerwys die bedrag voorstel waarmee die waarde van 'masjienerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels' deur die belastingpligtige vir doeleindes van sy bedryf gebruik verminder het. Die vraag ontstaan gevolglik of 'n aftrekking vir rekenaarsagteware nie ook ingevolge artikel 11(e) van die Inkomstebelastingwet bekom kan word nie.

Ingevolge die letterlike en bedoelingsteorieë sou dit nooit die geval kon wees nie aangesien die gewone betekenis van die woorde 'masjienerie, installasie, gereedskap, werktuie en artikels' nie iets soos rekenaar sagteware omvat nie

en ook nie so bedoel kon gewees het nie, aangesien dit 'n item is wat nog nie bestaan het op die tydstip waarop die betrokke wetsteks uitgevaardig is nie.

Die belastingpligtige sou uiteraard eerder om 'n aftrekking ingevolge artikel 11(e) wou kwalifiseer as onder artikel 11(gA) aangesien die afskrywingstydperk in die geval van artikel 11(e) baie korter is as in die geval van artikel 11(gA) van die Inkomstebelastingwet.

Die skrywer doen aan die hand dat 'n doeldienende benadering die gevolg sal hê dat die belastingpligtige afhange van die feite, wel 'n aftrekking ingevolge artikel 11(e) vir die rekenaarsagteware sal kan bekom.

Artikel 11(e) bepaal dat die betrokke items vir doeleindes van die belastingpligtige se bedryf aangewend moet word alvorens 'n aftrekking vir die gemelde items bekom kan word. Die skrywer doen aan die hand dat hierdie woorde deurslaggewend is ten einde vas te stel wat die wetgewer met die betrokke wetsteks wou bereik.

Dit is voorts ook van belang om die konteks waarin artikel 11(e) voorkom te ondersoek. Die feit dat artikel 11(gA) spesifiek handel oor rekenaarsagteware beteken ingevolge die *Generalia Specialibus non Derogant* reël nie dat die aftrekking van rekenaarsagteware onder artikel 11 (e) verbied word nie.

Artikels 12B, 12C, 12D, 13, 13bis, 13ter, 14 en 14bis laat die belastingpligtige toe om spesifieke kapitaalbate wat deur hom gebruik word af te skryf. Artikel 11(gA) stel as vereiste dat die outeursreg ten opsigte van die rekenaarsagteware deur die belastingpligtige gebruik moet word in die voortbrenging van sy inkomste of hy moet inkomste daaruit verdien. Die skrywer doen aan die hand dat hierdie woorde, in die konteks van bogemelde bepalings, daarop dui dat artikel 11(gA) gerig is op gevalle waar die rekenaarsagteware deel vorm van die belastingpligtige se inkomsteproduserende struktuur of die belastingpligtige se inkomsteproduserende struktuur uitmaak. Soos reeds gestel is dit nie

dieselfde woorde as wat in artikel 11(e) gebruik word nie. In artikel 11(e) word verwys na 'vir doeleindes van sy bedryf gebruik'.

In die lig van hierdie kontekstuele faktore is die skrywer van mening dat daar geargumenteer kan word dat aangesien daar ingevolge artikel 12 tot 14bis asook artikel 11(gA) vir 'n aftrekking ten opsigte van spesifieke items in spesifieke situasies gebruik, voorsiening gemaak is, die aftrekking in artikel 11(e) die oogmerk het om 'n aftrekking aan die belastingpligtige toe te staan ten opsigte van ander items en toebehore wat deur hom in die gewone bedryf van sy besigheid gebruik word waaronder rekenaarsagteware ook kan geld. Die skrywer doen verder aan die hand dat hierdie benadering ondersteun word deur die Suid-Afrikaanse Inkomstediens se insluiting van rekenaarsagteware in die lys wat aangeheg is tot Praktyknota 16 ingevolge waarvan rekenaarsagteware ingevolge artikel 11(e) afgeskryf kan word oor 'n tydperk van drie jaar.

Soos reeds hierbo uiteengesit was ons howe in die verlede nie geneë om die teleologiese benadering by die uitleg van belastingwetgewing na te volg nie, hoofsaaklik weens die aard en oogmerk waarmee belastingwetgewing uitgevaardig word.

4.6 Die gebruik van die gemeenregtelike vermoedens by die uitleg van belastingwetgewing

4.6.1 Die vermoede teen terugwerkendheid van 'n bepaling en die vermoede dat waar meer as een konstruksie moontlik is die een gevolg moet word wat die mees regverdige en billike uitkoms tot gevolg sal hê

Silke¹⁶¹ is van mening dat daar in die Suid-Afrikaanse regstelsel, soos in die geval van ander Anglo-Amerikaanse regstelsels, aanvaarde norme ontwikkel het om tegniese fiskale wetgewing uit te lê.

Volgens Silke¹⁶² is die algemeen aanvaarde manier om wetgewing te oorweeg, om aan te neem dat die wetgewing toekomstige aangeleenthede affekteer en nie aangeleenthede wat reeds afgeloop het nie. Silke is voorts van mening dat hierdie uitgangspunt by die uitleg van fiskale wetgewing die howe aanmoedig om bepalings so uit te lê dat daar geen regte wat reeds aan 'n individu toegeval het, ontnem word nie.

Hy benadruk dit egter dat die vermoede teen terugwerkendheid nie sal toepassing vind waar die woorde van die wetgewing daarop dui dat daar 'n bedoeling is dat die betrokke wetgewing terugwerkende krag sal hê nie.

Silke¹⁶³ wys verder ook op wat hy noem die kardinale reël van wetsuitleg by belastingwette wat na vore gekom het in die *Cape Brandy Syndicate v Inland Revenue Commissioners*.¹⁶⁴ Volgens Silke¹⁶⁵ is die kardinale reël van wetsuitleg by belastingwette dat daar eenvoudig gekyk moet word na die letter van die wet en dat daar bloot na die taal wat gebruik is gelet moet word. Silke¹⁶⁶ wys dan daarop dat die beginsel in die *Cape Brandy Syndicate* –saak vir baie jare in Engeland nagevolg is. Volgens hom het hierdie benadering egter verander en word daar deesdae in Engelse howe gekyk na die doel van die wetgewing as geheel eerder as bloot na die woorde.

Volgens Silke¹⁶⁷ moet hierdie "nuwe" benadering (doeldienende benadering) ten opsigte van die uitleg van belastingwetgewing nie verwar word met die terugwerkendheid van wetgewing nie.

Terugwerkendheid in belastingwetgewing is volgens hom by verskeie geleenthede aangeval en hy wys op die volgende opmerking van Lord Diplock

¹⁶¹ Silke "Retrospective Legislation" *Tax Planning* 1991 36.

¹⁶² Silke op *cit* 36.

¹⁶³ Op *cit* 38.

¹⁶⁴ 1921 1 KB 64 at 71

¹⁶⁵ Op *cit* 38

¹⁶⁶ Op *cit* 36.

¹⁶⁷ Op *cit* 36.

in *IRC v Joiner*:¹⁶⁸

"My Lords, the very nature and purpose of enacted law give rise to an inference or presumption that unless the language of a statute clearly indicates the contrary, any changes that it makes in the law as it existed previously were not intended to have retrospective effect on transactions that were carried out before the new law came into effect . . . [T]he reason for the presumption is that in a civilised society which acknowledge the rule of law, individual members of that society are entitled to know when they embark on a course of conduct what the legal consequences of their doing so will be, so that they may regulate their conduct accordingly."

Silke¹⁶⁹ verwys na die beslissing van *Shewan Tomes & Co Ltd v Commissioner of Customs and Excise*¹⁷⁰ waar Schreiner AR by die uitleg van fiskale wetgewing daarop gewys het dat die ware terugwerkendheid hanteer moet word volgens die breë algemene beginsels van toepassing waar daar met bestaande regte ingemeng word. Schreiner AR wys daarop dat waar daar twyfel bestaan betreffende die betekenis van 'n bepaalde wetsartikel, moet die uitleg gevolg word wat die minste sal inbreek maak op die regte van individue.

Silke¹⁷¹ is van mening dat ons howe by die uitleg van belastingwetgewing nie sondermeer tot die gevolgtrekking sal kom dat 'n bepaalde wetsartikel terugwerkende krag het nie, tensy dit duidelik blyk die bedoeling te gewees het.

Die skrywer doen aan die hand dat hierdie benadering ten opsigte van die terugwerkendheid van wetgewing in die geval van belastingwetgewing in ooreenstemming is met die benadering wat gevolg word in die geval van wetgewing in die algemeen.

¹⁶⁸ (1975) 3 All ER 1050 op 1062.

¹⁶⁹ Op cit 39.

¹⁷⁰ 20 SATC 307.

¹⁷¹ Op cit 39

4.6.2 Die vermoede dat 'n wetsbepaling nie die bestaande reg meer wysig as wat nodig is nie

Die toepassing van hierdie vermoede in die konteks van belastingwetgewing word volgens Silke¹⁷² goed geïllustreer deur die Zimbabwiese beslissing van *Ellis No v COT*.¹⁷³ Die belastingpligtige het 'n bevel gevra wat die Commissioner of Taxes sou verplig om *moratore* rente te betaal op sekere bedrae wat as kapitaalwinstbelasting betaal is deur die oorledene op sekere buitelandse aandele en welke bedrae deur die Commissioner of Taxes terugbetaal moes word.

Die vraag voor die hof was of die Commissioner of Taxes aanspreeklik was vir die betaling van rente op die bedrag wat as belasting gevorder is maar nie verskuldig was deur die belastingpligtige nie.

Daar was geen bepaling in die betrokke wet wat bepaal het of rente betaalbaar sou wees in gevalle soos die onderhawige nie. Die hof aanvaar dat die Commissioner of Taxes aanspreeklik is vir *moratore* rente ingevolge die gemenerereg. Die vraag is dus of die betrokke wetgewing die heffing van rente teen die Commissioner of Taxes belet of nie. Die belastingpligtige het geargumenteer dat die wetstekes uitgelê moet word in ooreenstemming met die gemenerereg en dat daar geen aanduiding is dat die wetgewer bedoel het om die gemenerereg te wysig nie. Die hof beslis dan ook ten gunste van die belastingpligtige op hierdie gronde.

Die skrywer doen aan die hand dat hierdie benadering in ooreenstemming is met die benadering wat deur ons howe in die algemeen gevolg word ten einde te bepaal of die gemenerereg gewysig word al dan nie.

¹⁷² Silke "The Interpretation of Fiscal Legislation-Canons of construction, Recent Judicial Comments and New Approaches" *Acta Juridica* 1995 123.

¹⁷³ 48 SATC 104.

4.6.3 Die vermoede dat dieselfde woord in dieselfde wet dieselfde betekenis het

In *Turnbull v CIR*¹⁷⁴ het die huurder die regte ten opsigte van 'n huurooreenkoms op 'n openbare veiling bekom. Ingevolge die huurooreenkoms moes die huurder geboue van 'n sekere minimum waarde van 7 000 pond op die perseel oprig wat dan die eiendom van die grondeienaar sal wees na afloop van die huurtermyn. Die geboue is deur die huurder opgerig soos vereis deur die huurooreenkoms.

Die regte ten opsigte van die huurooreenkoms is later deur die belastingpligtige van die vorige huurder bekom vir 'n bedrag van 25 000 pond. Van die bedrag van 25 000 pond is 'n bedrag van ongeveer 5 000 pond as aftrekking deur die Kommissaris toegestaan. Die belastingpligtige het weer op 'n latere stadium die regte ten opsigte van die huurooreenkoms vir 'n bedrag van 37 000 pond verkoop. Die kommissaris het in die daaropvolgende jaar van aanslag die 5 000 pond wat as aftrekking toegestaan is as verhaling hanteer en dit by die belastingpligtige se belasbare inkomste ingesluit.

Die appellant het onder andere aangevoer dat die bedrag van 25 000 pond in die aard van addisionele huur was en dat dit '*a premium or a consideration in the nature of a premium*' vir doeleindes van die destydse artikel 11(2) van die Inkomstebelastingwet 31 van 1941 was en dat huur nie verhaal kan word nie.

Die hof verwys na die gebruik van die woorde '*premium or like consideration*' in die destydse artikel 7(d) van Wet 31 van 1941 en sê dat die woorde prima facie dieselfde betekenis het as '*premium or consideration in the nature of a premium*' soos gebruik in artikel 11(2)(e) van Wet 31 van 1941. Die hof wys daarop dat daar geen gronde blyk te wees dat die betekenis van '*premium*' in artikel 7(d) anders is as die betekenis daarvan in artikel 11(2)(e) nie. Die vermoede dat dieselfde woorde in dieselfde wet dieselfde betekenis dra word

¹⁷⁴ 18 SATC 336.

dus hier deur die hof onderskryf. Die hof bevind gevolglik dat die betaling nie 'a premium or a consideration in the nature of a premium' vir doeleindes van die destydse artikel 11(2) was nie.

In *SIR v Somers Vine*¹⁷⁵ verwys die hof ook met goedkeuring na die vermoede dat dieselfde woorde in dieselfde wet dieselfde betekenis dra, maar wys daarop dat indien dit uit die konteks van die wet blyk nie die geval te wees nie moet die hof die betrokke wetsbepaling dienooreenkomstig uitlê. Hierdie benadering is dan ook in ooreenstemming met die benadering wat deur ons howe gevolg word by die uitleg van wetgewing in die algemeen.

Die skrywer doen aan die hand dat hierdie benadering ooreenstem met die benadering van die howe by die uitleg van wetgewing in die algemeen.

4.6.4 Die vermoede dat geen wet doellose en ongeldige bepaling bevat nie

Hierdie vermoede is deur die howe in die konteks van belastingwetgewing toegepas in *CIR v Golden Dumps (Pty) Ltd.*¹⁷⁶ In hierdie beslissing het die hof bevind dat uitgawes aangegaan as gevolg van die feit dat die belastingpligtige 'n hofsaak verloor het, as aftrekking toegelaat kan word eers in die jaar waarin die hof sy beslissing gemaak het en nie voor die hof nog nie sy finale beslissing gegee het nie.

Die Kommissaris het aangevoer dat die regte en verpligtinge van die partye bestaan het op die stadium toe die aksie ingestel is en dat die verpligting van Golden Dumps om die aandele te lewer, en enige verlies wat sodanige lewering mag teweeg bring, werklik aangegaan is in die jaar waarin die hof uitsluitel gegee het.

Die geldigheid van hierdie argument het gestaan of geval op die uitleg van die

¹⁷⁵ 29 SATC 179.

¹⁷⁶ 55 SATC 198.

woorde "*expenditure and losses actually incurred*" in artikel 11(a) van die Inkomstebelastingwet.

Nicholas AR het in sy uitspraak verwys na *ITC 1117*¹⁷⁷ waarin die hof beslis het dat die teenwoordigheid van die kwalifiserende woord "*actually*" in artikel 11(a) niks toevoeg tot die gewone betekenis van die woord "*incurred*" nie en dat uitgawes of "*incurred*" is of dit is nie "*incurred*" nie en indien geen regs aanspreeklikheid daarvoor ontstaan nie, is dit nie "*incurred*" nie.

Nicholaas AR beslis dat indien die implikasie is dat die woord "*actually*" bloot geignoreer kan word sal dit teenstrydig wees met die goedgevestigde beginsel van wetsuitleg dat 'n betekenis aan elke woord gegee moet word. Die frase "*actually incurred*" word volgens die regter herhaaldelik in die wet gebruik asook in wette wat die Inkomstebelastingwet voorafgaan. Daar moet gevolglik 'n betekenis daaraan gegee word.

In *ITC 1477*¹⁷⁸ het die belastingpligtige geargumenteer dat uitgawes aangegaan ten einde goedere wat uitgevoer sou word te verpak voldoende is om die bemarkingstoelaag in artikel 11*bis* van die Inkomstebelastingwet te kan benut. Die hof het egter beslis dat die woord "design" in artikel 11*bis*(4) beide "*special label*" en "*packaging*" reguleer. Hier verwys Tebbut R na die reël dat geen woord in 'n bepaling uitgelê kan word as synde dat dit geen betekenis het nie.

In *CIR v Southern Life Association Ltd*¹⁷⁹ het die Kommissaris aangevoer dat sekere woorde in artikel 25(14) van die Versekeringswet 27 van 1943 geignoreer moet word. Galgut AR het bevind dat hierdie woorde nie ingesluit behoort te word nie maar eerder per *incurium* ingesluit behoort te word. Dit beteken egter volgens Silke¹⁸⁰ nie dat die ander woorde in die betrokke bepaling per *incurium* ingevoeg is nie.

¹⁷⁷ 30 SATC 130

¹⁷⁸ 52 SATC 251

¹⁷⁹ 48 SATC 191

¹⁸⁰ Silke "The Interpretation of Fiscal Legislation-Canons of construction, Recent Judicial Comments and New Approaches" *Acta Juridica* 1995 123.

Die skrywer doen aan die hand dat die toepassing van hierdie reël in die konteks van belastingwetgewing duidelik ook in ooreenstemming is met die toepassing daarvan in die konteks van ander wetgewing is.

4.6.5 *Generalia specialibus non derogant*

In die beslissing van *KBI v Van der Walt*¹⁸¹ het dit gegaan om die aftrekbaarheid van kostes ten aansien van 'n studeerkamer tuis wat deur 'n belastingpligtige lektor vir doeleindes van sy beroep benut is. Die relevante bepalings van die Inkomstebelastingwet wat ter sprake was, was artikels 11(a), 23(b) en 23(g).

Die Kommissaris het die aftrekking geweier op grond daarvan dat die belastingpligtige moes aantoon dat die studeerkamer uitsluitlik vir die doeleindes van sy bedryf aangewend is ingevolge artikel 23(g) en dat die uitsondering waarna in artikel 23(b) verwys word gekwalifiseer word deur artikel 23(g).

Eloff RP het bevind dat die bepalings van artikel 23(b) voorrang geniet bo die bepalings van artikel 23(g) aangesien die afsluitingswoorde van artikel 23(b) nie gekwalifiseer word deur artikel 23(g) nie.

Eloff RP het die gemeenregtelike reël *generalia specialibus non derogant* aangewend aangesien daar 'n konflik tussen die twee bepalings was. Die algemene bepaling het volgens die hof nie die bepalings van 'n spesifieke bepaling gewysig nie. Eloff RP het die volgende opmerking gemaak:

"Ek meen dat ons by die uitleg van art 23 die beginsel generalia specialibus non derogant moet toepas. Die skema van die artikel is om eers spesifieke items wat nie as aftrekking kwalifiseer nie, tesame met hulle uitsonderings (soos in die geval van subartikel 23(b) te meld, en dan die algemene bepaling, subart 23(g), by te voeg met

¹⁸¹ 48 SATC 104.

die oog om die gevalle wat nie reeds spesifiek behandel is nie, te ondervang."

Die gevolg van hierdie uitleg deur die gebruik van die *generalia specialibus non derogant* reël was dat die uitsondering waarvoor daar in die slotgedeelte van artikel 23(b) voor voorsiening gemaak is, nie gekwalifiseer is deur artikel 23(g) nie.

Hierdie leerstuk is egter slegs van toepassing in gevalle waar daar 'n konflik is tussen verskillende wette of verskillende bepalings in dieselfde wet en nie waar daar geen konflik is nie.

Daar is ook by geleentheid¹⁸² aangevoer dat die algemene teenvermydingsbepalings in artikel 103 nie gebruik kan word om spesifieke teen vermydingsbepalings soos die in artikel 8B uit te brei nie op grond van die leerstuk *generalia specialibus non derogant*.

Die skrywer doen aan die hand dat die toepassing van hierdie beginsel in die konteks van belastingwetgewing ooreenstem met die toepassing daarvan in die konteks van wetgewing in die algemeen.

4.5.6 Die Eiusdem generis reël

In *Southern Life Association v CIR*¹⁸³ het die hof te doen gehad met die uitleg van die woord "include" en die toepassing van die *eiusdem generis* reël.

Dit het hier gegaan om die uitleg van artikel 25(14) van die Versekeringswet 27 van 1943. Die spesifieke woorde wat oorweeg is was "*every officer (including . . .) in charge of an office*" en of die woorde "*every officer*" bedoel is om elke maatskappy amptenaar in te sluit.

Die vraag was of die woorde "*including*" uitputtend uitgelê moet word en of dit uitgelê moet word ten einde die frase te beperk tot dieselfde genus as dié

¹⁸² *ITC 1558 55 SATC 231.*

¹⁸³ *47 SATC 15.*

tussen hakkies.

Die hof was van mening dat die woorde wat op "*including*" gevolg het nie bedoel was om die betekenis van die woorde "*every officer*" te beperk nie.

In *De Beers Holdings (Pty) Ltd v CIR*¹⁸⁴ moes die hof oorweeg of sekere aandele binne die betekenis van handelsvoorraad, soos omskryf in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet val. Handelsvoorraad is in die Engelse teks as volg omskryf:

" . . . anything produced, manufactured, purchased or in any other manner acquired by a taxpayer for purposes of manufacture, sale or exchange by him or on his behalf, or the proceeds from the disposal of which forms or will form part of his gross income."

Die hof was van mening dat die klem op die woord "*disposal*" in die betrokke definisie geval het. Ten einde as handelsvoorraad te kwalifiseer moes die persoon wat die betrokke goedere gehou het 'n bedoeling gehad het om oor die betrokke goedere te beskik. Indien sodanige bedoeling afwesig is sal die goedere nie handelsvoorraad wees nie.

Die skrywer doen aan die hand dat die toepassing van die *eiusdem generis* reël in die konteks van belastingwetgewing dieselfde is as in die geval van ander wetgewing.

4.5.7 Gevolgtrekking

Uit bogemelde ontleding is dit duidelik dat dieselfde teorieë by die uitleg van belastingwette gebruik word as in die geval van ander wetgewing, met die bedoelingsteorie wat oorwegend deur ons howe aangewend is ten einde belastingwette uit te lê. Dit is dan ook in ooreenstemming met die benadering betreffende wetgewing in die algemeen. Die skrywer doen gevolglik aan die

¹⁸⁴ 47 SATC 229.

hand dat dieselfde teorieë aangewend word by die uitleg van belastingwetgewing as in die geval van gewone wetgewing.

Wat betref die gemeenregtelike vermoedens gebruik by die uitleg van belastingwetgewing teenoor die gebruik van die vermoedens by die uitleg van ander wetgewing, blyk daar ook ooreenstemming te wees.

Dit is die geval ten aansien van al die vermoedens behalwe een, naamlik die vermoede dat 'n wetsbepaling so uitgelê moet word ten einde 'n billike resultaat teweeg te bring. Hierdie reël sluit ook aan by die teleologiese benadering wat al by geleentheid deur ons howe aangewend is.

Soos reeds in hoofstuk twee uiteengesit is die teleologiese benadering soms, alhoewel selde, aangewend waar wetgewing diskriminerend was en die howe die gemeenregtelike vermoedens gebruik het om die diskriminerende werking daarvan te beperk of te versag. Die waardes onderliggend aan die gemeenregtelike vermoedens is gebruik as instrument waarvolgens die diskriminerende werking van apartheidswetgewing vermy of versag is.

Die skrywer is van mening dat die rede waarom hierdie benadering nooit in die konteks van belastingwetgewing nagevolg is nie, waarskynlik gevind kan word in die aard van belastingwetgewing. Die bestaansredes vir belasting kan kortliks as volg saamgevat word:¹⁸⁵

- (i) Om fondse te bekom ten einde staatsbesteding te finansier. Dit sluit in die finansiering van staatsorgane, en instellings soos universiteite en skole. Dit sluit ook in die koste van die implementering van regerings beleid en die voorsiening van openbare werke en publieke geriewe soos paaie en sosiale welsyn;
- (ii) Om 'n herallokasie en verspreiding van hulpbronne teweeg te bring. Belasting het gevolglik ook ten doel om fondse van die ryk en welvarende individue in die samelewing oor te dra aan arm en

¹⁸⁵ James S en Nobes C *Economics of Taxation* Fourth Edition Prentice Hall 1992 5

hulpbehoewende persone. 'n Voorbeeld hiervan is die voorsiening van werkloosheidsvoordele deur die staat;

- (iii) Dit verskaf ook aan die staat 'n instrument waarvolgens die ekonomie bestuur kan word. Aangesien belasting fondse wegneem van die privaatsektor verminder dit gemiddelde besteding. Sodoende word 'n regering in staat gestel om die ekonomiese groeikoers te versnel of te verlangsaam asook om inflasie en werkloosheid te beheer.

Daar kan dus in die algemeen gesê word dat belastingwetgewing daarop gerig is om die openbare belang in die algemeen te bevorder. Hierdie wetgewing is nie diskriminerend soos die geval was met wetgewing wat gebruik is om die apartheidsbeleid in stand te hou nie. Dit is in teendeel eerder daarop gerig om die gedeelte van die samelewing te help vir sover hulle nie self instaat is nie. Diskriminerende apartheidswetgewing was opsigself teen die openbare belang aangesien dit 'n gedeelte van die bevolking misken het.

Soos reeds voorheen gestel, is die doel van die teleologiese benadering gewees om billikheid of "*equity*" te bewerkstellig. Die skrywer is gevolglik van mening dat Silke¹⁸⁶ korrek is wanneer hy sê dat daar nie juis na "*equity*" gekyk is ten einde 'n belastingwetstek uit te lê nie.

¹⁸⁶ Silke J "The interpretation of Fiscal Legislation: canons of construction, recent judicial comments and new approaches" *Acta Juridica* 1995, p 123 - 168

HOOFSTUK 5

DIE AARD EN OORSPRONG VAN DIE CONTRA-FISCUM REËL

5.1 *Die oorsprong van die contra-fiscum reël*

Die toepassing van hierdie reël behels dat waar daar dubbelsinnigheid bestaan betreffende die bedoeling van die wetgewer, die belastingpligtige altyd die voordeel van die twyfel gegee moet word.¹⁸⁷ Die persepsie bestaan klaarblyklik dat die *contra-fiscum* reël 'n afwyking van die normale reëls van wetsuitleg is.¹⁸⁸

Dit is egter belangrik om vas te stel wat die oorsprong van hierdie reël is ten einde te bepaal of dit eiesoortig is aan die uitleg van belastingwetgewing en of dit gemene kenmerke het met spesifieke beginsels wat algemene toepassing vind by die uitleg van wetgewing.

Volgens Van Wyk¹⁸⁹ is daar in die klassieke tyd 'n onderskeid getref tussen die *fiscus* en die *aerarium*. Eersgenoemde het verwys na die skatkis van die keiser terwyl laasgenoemde verwys het na die skatkis van die volk. In die *fiscus* is veral boetes en verbeurdverklaarde goed gestort, terwyl die opbrengs van belastinge in die *aerarium* gestort is. Volgens Van Wyk¹⁹⁰ het die betekenis van *fiscus* stelselmatig verander om ook *aerarium* in te sluit. Waar daar egter nog onderskei is tussen die *fiscus* en die *aerarium* het daar dikwels belangebotsings tussen hulle ontstaan. In gevalle van sodanige konflik het die vermoede gegeld dat die *aerarium* voorkeur kry ten opsigte van sodanige fondse en is konflikte *contra-fiscum* besleg.

¹⁸⁷ Van Niekerk A F "Geld die gewone reëls van uitleg by belastingwette" *THRHR* 1971 135 op 144.

¹⁸⁸ Van Niekerk op *cit* 145

¹⁸⁹ Van Wyk T "Probleme by die uitleg van belastingwetgewing", UNISA, 1975 op 37.

¹⁹⁰ Op *cit* 37.

Van Wyk¹⁹¹ maak die stelling dat dit voorkom of Voet van mening is dat die *contra-fiscum* reël slegs toepassing vind in gevalle waar toevallings uit strawwe, boetes en soortgelyke fondse geraak word.

Met verwysing na 'n verskeidenheid van gesag uit skrywes van die Romeins-Hollandse skrywers maak Van Wyk¹⁹² die stelling dat die *contra-fiscum* reël in die Romeins-Hollandse reg nie toepassing gevind het in die geval van belastingwetgewing nie.

Die *contra-fiscum* reël word in *Badenhorst v CIR*¹⁹³ as volg omskryf:

"Where there is an ambiguity which is manifest without resorting to considerations of inequity, supposed or real, the court will, no doubt, interpret a taxing statute, as it does others, favourably to the subject and so, contra-fiscum"

Van Wyk¹⁹⁴ is van mening dat dit duidelik is dat die hoewe die *contra-fiscum* reël in die Suid-Afrikaanse reg toepas in gevalle waar daar onduidelikheid is by belastingwetgewing.

In *Glen Anil Development Corporation Ltd v SIR*¹⁹⁵ maak Botha AR onomwonde die stelling dat die *contra-fiscum* reël niks anders is as die spesifieke toepassing van die reël dat alle wetgewing wat 'n las op 'n onderdaan lê, in die geval van dubbelsinnigheid uitgelê moet word ten gunste van die onderdaan.

Uit bogemelde is dit duidelik dat daar nie gesê kan word dat die *contra-fiscum* reël 'n oorsprong het wat eiesoortig is aan belastingwetgewing nie, maar eerder 'n uitvloeisel van 'n algemene reël van wetsuitleg is.

¹⁹¹ Op cit 37.

¹⁹² Op cit 42.

¹⁹³ 20 SATC 39.

¹⁹⁴ Op cit 49.

¹⁹⁵ 37 SATC 319 op 334.

5.2 Die aard van die *contra-fiscum* reël

Volgens Van Niekerk¹⁹⁶ word hierdie reël algemeen in ons howe toegepas waarvan 'n goeie voorbeeld die in *SIR v Raubenheimer*¹⁹⁷ is. In hierdie beslissing het Steyn HR beslis dat dit gemene saak is dat in die geval van meer as een moontlike betekenis, die uitleg teen die fiscus moet gaan.

Volgens Van Niekerk¹⁹⁸ is die gevolgtrekking waartoe gekom kan word indien die reeks beslissings waarin die *contra-fiscum* reël toegepas is bestudeer word, dat die opvatting dat daar 'n streng lettergedienstigheid in die uitleg van belastingwetgewing is, ongegrond is. Van Niekerk¹⁹⁹ is van mening dat waar die bedoeling *manifestum* is, word daar by die uitleg van belastingwetgewing soos in die geval van ander wetgewing van die letterlike uitleg van belastingwetgewing afgewyk. Volgens Van Niekerk²⁰⁰ is die posisie betreffende analogiese interpretasie in die geval van belastingwetgewing nagenoeg dieselfde as in die geval van ander wetgewing. Van Niekerk is verder van mening dat die toepassing van die *contra-fiscum* reël opsigself ook nie as 'n afwyking van die gewone reëls van uitleg beskou kan word nie, aangesien dit eerder neerkom op 'n toepassing van die reël *semper in dubiis benigniora praeferenda sunt* in die konteks van belastingwetgewing. Volgens Van Niekerk kan daar ook in hierdie verband gelet word op die uitspraak in die beslissing van *Badenhorst v CIR*.²⁰¹ Van Niekerk²⁰² verwys ook in hierdie konteks na *New Union Goldfields Ltd v CIR*.²⁰³

Volgens Van Niekerk²⁰⁴ hou die opvatting dat die uitleg van belastingwette streng lettergebonde is, verband met die opvatting dat 'n belasting tot 'n mate as 'n boete beskou moet word. In die geval van 'n strafbepaling (soos 'n bepaling wat 'n boete oplê) moet die strengste betekenis van die woorde

¹⁹⁶ Op cit 144.

¹⁹⁷ 31 SATC 208.

¹⁹⁸ Op cit 144.

¹⁹⁹ Op cit 144.

²⁰⁰ Op cit 144.

²⁰¹ 20 SATC 39.

²⁰² Op cit 145.

²⁰³ 17 SATC 1.

aangeneem word.²⁰⁵ Adriani en Van Hoorn²⁰⁶ wys ook tereg daarop dat die metode van interpretasie direk verband hou met die insig in die wese van wat 'n belastingheffing beheers. Daar moet dus ook baie versigtig te werk gegaan word ten einde 'n belastingheffing te karakteriseer.

Van Niekerk²⁰⁷ is van mening dat belasting reeds sedert die vroegste tye in een of ander vorm gehef is en dat dit so oud soos gemeenskapsvorming self is. Die opvatting dat belasting 'n boetekarakter het, kan dan ook volgens Adriani en Van Hoorn²⁰⁸ teruggevoer word na die middeleeue toe die regsgedagte by belastingheffing nog ontbreek het. Van Niekerk²⁰⁹ is van mening dat hierdie beskouing betreffende die aard van 'n belasting nie meer geregverdig is nie en is die betaling van belasting 'n maatskaplike plig wat op elke lid van die publiek rus, en dit is verkeerd om 'n belasting as 'n soort boete te beskou.

Van Niekerk²¹⁰ wys ook daarop dat 'n persoon wat 'n oortreding begaan wat verband hou met sy belastingaanspreeklikheid wel beboet word of met gevangenisstraf gestraf, maar die boete is ewemin as gevangenisstraf 'n belasting.

Van Niekerk²¹¹ is van mening dat alhoewel daar wel 'n tyd mag gewees het toe 'n boete wel met 'n belasting vergelykbaar was, is dit nie vandag meer die geval nie en vereis die uitleg van belastingwetgewing nie meer 'n streng letterlike uitleg nie.

Die skrywer is van mening dat daar met hierdie benadering saamgestem moet word indien die aard van die moderne sosiale staat in ag geneem word. Die moderne sosiale staat gebruik belasting as 'n middel om sosiale doelwitte,

²⁰⁴ Op cit 145

²⁰⁵ *S v Gelderblom* 1962 (1) SA 497 (C)

²⁰⁶ Adriani P J A en Van Hoorn J *Het Belastingrecht Veen* 1954 132

²⁰⁷ Op cit 145

²⁰⁸ Adriani P J A en Van Hoorn J *Het Belastingrecht Veen* 1954 132

²⁰⁹ Op cit 145.

²¹⁰ Op cit 145.

²¹¹ Op cit 145.

wat in die openbare belang is, te bevorder en te verwesenlik. In die lig hiervan kan die opvatting dat belasting 'n boete is nie meer korrek wees nie.

5.3 Gevolgtrekking ten opsigte van die *contra-fiscum* reël

Uit bogemelde ontleding blyk dit dat die *contra-fiscum* reël sy oorsprong in die Romeinse reg het soos ook die ander Romeins-Hollandse vermoedens wat van toepassing is by die uitleg van wetgewing in die algemeen.

Soos gestel deur Botha AR in *Glen Anil Development Corporation Ltd v SIR*²¹² is die *contra-fiscum* reël bloot 'n spesifieke toepassing van die algemene reël dat waar 'n wetsbepaling lasgewend is moet die betrokke wetsbepaling uitgelê word in die guns van die onderdaan in gevalle waar daar onduidelikheid is betreffende die bedoeling van die wetgewer. Botha AR maak voorts die stelling dat daar geen rede is om 'n ander benadering ten opsigte van die uitleg van belastingwetgewing te volg as in die geval van wetgewing in die algemeen nie.

Uit hoofde van die oorsprong en dit wat deur Botha AR in *Glen Anil Development Corporation Ltd v SIR*²¹³ gesê is, is die skrywer van mening dat die *contra-fiscum* reël bloot 'n spesifieke toepassing van 'n algemene beginsel van die gemenerereg soos ontvang uit die Romeins-Hollandse reg is en dat dit geen beginsel is wat uniek aan die uitleg van belastingwetgewing is nie.

Daar is gevolglik ook geen gronde vir die maak van 'n onderskeid tussen belastingwetgewing en wetgewing in die algemeen nie sover dit die bestaan van die *contra-fiscum* reël betref.

²¹² 37 SATC 319 op 334.

HOOFSTUK 6

REËLS BY DIE VASSTELLING VAN 'N DISKRESIE ANDERS AS WAAR DAAR UITDRUKLIK AAN 'N OWERHEIDSORGAAN 'N DISKRESIE VERLEEN WORD

6.1 *Inleiding*

In hierdie hoofstuk word die reëls van uitleg betreffende die bepaling van 'n diskresie ondersoek. Daar word spesifiek na hierdie aspek gekyk aangesien die gebruik van 'n diskresie baie relevant is in die konteks van belastingwetgewing. Daar is talle voorbeelde van bepalings in die Inkomstebelastingwet waar die Kommissaris 'n diskresie gegee word ten opsigte van belastingkwessies.

'n Gevolgtrekking ten opsigte hiervan sal aanduidend, alhoewel nie deurslaggewend, wees ten einde te bepaal of die dieselfde beginsels in hierdie konteks by die uitleg van belastingwetgewing gevolg word as in die geval van ander wetgewing.

6.2 *Die vasstelling van 'n diskresie by wetgewing in die algemeen*

In gevalle waar die woord "mag" in 'n betrokke wetstek gebruik word dui dit op die verlening van 'n diskresie deur die wetgewer. Dit mag egter die geval wees dat die wetgewing as geheel eerder die bedoeling van die wetgewer laat blyk as synde een wat daarop dui dat die bevoegdheid om die diskresie onder sekere omstandighede uit te oefen saamgaan met 'n plig om die diskresie uit te oefen.²¹⁴

²¹⁴ Kellaway *Principles of Legal Interpretation* Butterworths 1995 78

Die taal wat gebruik word om die diskresie te verleen mag dui op die bedoeling van die wetgewer, so ook die konteks waarin die woorde gebruik word, die oogmerk en strekking van die wetgewing.²¹⁵

Volgens Kellaway²¹⁶ sal 'n afwyking van die gewone konnotasie wat aan die woorde "mag" gegee word slegs geregverdig kan word indien die gemanifesteerde bedoeling van die wetgewer dit vereis.

Kellaway²¹⁷ is van mening dat die beginsel dat daar na die gewone betekenis van woorde gelet moet word tensy dit tot 'n absurditeit sal lei of 'n effek sal hê anders as wat die wetgewer bedoel het soos blyk uit die konteks, hier ter sprake kom.

In die meeste gevalle waar die woord "mag" gebruik word sal die woorde 'n diskresie verleen, maar die betekenis daarvan moet beoordeel word in die lig van die konteks waarin die bepaling voorkom en die bedoeling van die wetgewer.²¹⁸

Ten spyte van die feit dat die woord "mag" gewoonlik 'n diskresie verleen is daar verskeie sake waar die woord uitgelê is om 'n verpligting op te lê en nie 'n diskresie te verleen nie.²¹⁹

Kellaway²²⁰ is van mening dat daar nie 'n definitiewe reël neergelê kan word ten einde vas te stel wanneer die woord "mag" 'n diskresie verleen en wanneer dit 'n verpligting oplê nie. Kellaway²²¹ is van mening dat dit slegs vasgestel kan word met verwysing na die betrokke wet as geheel en die konteks waarin die woord gebruik word.

²¹⁵ Op cit 78

²¹⁶ Op cit 78

²¹⁷ Op cit 78

²¹⁸ Op cit 78

²¹⁹ *Custodian of Enemy Property v Brakpan Mines Ltd* 1922 TPD 179

²²⁰ Op cit 78

²²¹ Op cit 78

Kellaway²²² voer verder aan dat tensy 'n ander bedoeling uit die wetgewing en die konteks waarin die woorde gebruik word blyk, die primêre grondslag van die woord "mag" verwys na iets wat toegelaat word en nie iets wat verpligtend is nie.

6.3 Die vasstelling van 'n diskresie in die konteks van belastingwetgewing

In die konteks van belastingwetgewing kan die situasie geïllustreer word deur na hofbeslissings te kyk waar wetsartikels in die Inkomstebelastingwet en sy voorgangers oorweeg is wat 'n diskresie aan die Kommissaris verleen.

In die beslissing van *CIR v King*²²³ moes die hof die toepaslikheid al dan nie van artikel 90 van Wet 31 van 1941 oorweeg. Artikel 90 van Wet 31 van 1941 was die voorganger van die huidige artikel 103 van die Inkomstebelastingwet.

Artikel 90 van Wet 31 van 1941 het in die Engelse teks as volg ge lees:

"Whenever the Commissioner is satisfied that any transaction or operation has been entered into or carried out for the purpose of avoiding liability for the payment of any tax imposed by this Act, or reducing the amount of any such tax, any liability for any such tax, and the amount thereof, may be determined, and the payment of the tax chargeable may be required and enforced, as if the transaction or operation had not been entered into or carried out . . ."

In hierdie beslissing moes die hof die betekenis van artikel 90 vasstel. Die hof maak die volgende stelling betreffende die bewoording van artikel 90:

"It is true that the section says that "Whenever the Commissioner is satisfied . . . , any liability for any such tax, and the amount thereof, may be determined, and the payment of the tax chargeable may be required and enforced as if the transaction or operation had not been entered into or carried out". And it is true also that the word

²²² Op cit 78

²²³ 14 SATC 184.

"may" confers a power but in some cases the power given is of such a nature that the person to whom that power is given is under a duty to use it."

Die hof wys daarop dat ten einde vas te stel of dit inderdaad die geval is, moet 'n verskeidenheid van faktore in ag geneem word. Die hof verwys in hierdie verband na die uitspraak van Lord Cairns in *Julius v The Bishop of Oxford* (5 A.C. 214) welke saak met goedkeuring deur Innes HR in *Noble and Barbour v S.A. Railways*²²⁴ aangehaal is.

In *S.A. Railways & Harbours v New Silverton Estates Ltd*²²⁵ is gesê dat bepalings in 'n statuut wat iets toelaat dikwels uitgelê word om 'n verpligting te skep om op 'n bepaalde manier op te tree waar die statuut die betrokke optrede toelaat in die openbare belang. Die hof²²⁶ wys daarop dat indien dit as 'n reël van uitleg beskou kan word, sal dit nuttig wees in die huidige geval aangesien die Kommissaris sy funksies in die openbare belang uitoefen. Die hof wys egter daarop dat daar kennis geneem moet word van wat in die beslissing van *Julius v The Bishop of Oxford* gesê is, en spesifiek van die opmerking van Lord Blackburn op bl 244 en 245. Hier het Lord Blackburn daarop gewys dat bemagtigende woorde meer geredelik uitgelê word om 'n verpligting te skep in gevalle waar privaat belange ter sprake is. Die hof wys daarop dat daar op grond van wat in *Julius v The Bishop of Oxford* gesê is nie kennis geneem word van die openbare belang nie. Daar word egter deur die hof bevind dat oorwegings van geregtigheid vereis dat artikel 90 so uitgelê moet word dat dit 'n verpligting skep.

In *CIR v King*²²⁷ gaan die hof en pas die beginsel toe dat 'n bemagtigende bepaling 'n verpligting skep om 'n diskresie uit te oefen waar die konteks en ander oorwegings soos die openbare belang dit vereis. Hierdie benadering is duidelik dan ook soortgelyk aan die benadering wat deur die hof gevolg word by die uitleg van ander wetgewing.

²²⁴ 1922 A.D. 527, at p. 540.

²²⁵ 1946 A.D. 830.

²²⁶ Op *cit* 193.

²²⁷ 14 SATC 184.

Die skrywer doen aan die hand dat die toepassing van die beginsels betreffende die bestaan van 'n diskresie in die beslissing van *CIR v King*²²⁸ bewys is dat dieselfde beginsels van uitleg wat toegepas word ten einde vas te stel of 'n diskresie teenwoordig is, gebruik word by belastingwetgewing as in die geval van ander wetgewing.

²²⁸ 14 SATC 184.

HOOFSTUK 7

DIE IMPAK VAN DIE GRONDWET

7.1 *Inleiding*

Artikel 2 van die Grondwet van die Republiek van Suid-Afrika bepaal dat die Grondwet die hoogste reg van die Republiek is en dat enige regsvoorskrif of optrede daarmee onbestaanbaar, ongeldig is.

Hierdie artikel van die Grondwet het die vorige konstitusionele bestel van parlementêre soewereiniteit onherroeplik gewysig na een van konstitusionele oppergesag. In hierdie stelsel het die howe die bevoegdheid om enige wetgewing te toets aan die beginsels wat in die Grondwet neergelê is. Die gevolg hiervan is dat alhoewel die parlement die hoogste wetgewende gesag in die land is, is dit nie meer die magtigste orgaan van die staat wat betref die bepaling van die regte van individue en die beperking daarvan nie.

Die vraag wat in die konteks van hierdie verhandeling ontstaan, is tot welke mate die Grondwet die uitleg van wetgewing en gevolglik ook die uitleg van belastingwetgewing spesifiek beïnvloed. Dit is belangrik om op die onderskeid tussen die uitleg van die Handves van Menseregte en die invloed van die Handves van Menseregte op wetsuitleg te let. In hierdie verhandeling word daar slegs gelet na die invloed van die Handves van Menseregte op die uitleg van wetgewing en nie op die uitleg van die Handves van Menseregte self nie.

7.2 Die Handves van Menseregte

Die idee van 'n Handves van Menseregte staan in teenstelling met die tradisionele Suid-Afrikaanse konstitusionele bestel gebaseer op parlementêre soewereiniteit. Soos reeds hierbo gestel verwys parlementêre soewereiniteit op die bestel waarvolgens 'n hof nie die inhoud van wetgewing mag toets aan die hand van standarde soos billikheid en gelykheid nie.²²⁹ Die Handves van Menseregte het gevolglik die konstitusionele bestel in Suid-Afrika omvattend gewysig en in ooreenstemming gebring met die universeel aanvaarde beginsel van die beskerming van menseregte.²³⁰ Davis, Chaskalson en De Waal maak die volgende stelling:²³¹

“Whatever its content, the new South African Bill of Rights will accord greater weight to certain rights than to decisions of Parliament, notwithstanding the latter’s ostensible democratic pedigree. In short, South Africa[ns?] will bind themselves to certain values which trump the output of a transient legislature.”

Die Handves van Menseregte beskerm sekere fundamentele regte en die staat 'word verplig om sulke regte te respekteer, bevorder en te volbring.²³² Een van die oogmerke van die Handves van Menseregte is daarop gerig om die individu te beskerm teen die magte van die staat.

Artikel 8(1) van die Grondwet bepaal dat die Handves van Menseregte toepassing vind op die totale reg en die wetgewer, die uitvoerende gesag en al die organe van die staat bind.

Die frase “totale reg” sluit in wetgewing, die gemene reg en gewoonereg. Daar is selfs al geargumenteer dat die Handves van Menseregte ook van toepassing is op die Privaatreg.²³³

²²⁹ Burns Y. *Administrative Law under the 1996 Constitution* Butterworths 1999 op 8.

²³⁰ Sien in hierdie konteks die *Universal Declaration of Human Rights*.

²³¹ Van Wyk D, Dugard J, De Villiers B and Davis D *Rights and Constitutionalism: the new South African legal order* Juta 1994 1.

²³² Op cit 11.

²³³ Rautenbach IM en Malherbe EFJ *Constitutional Law* Butterworths 1996 300

7.3 Die invloed van die Grondwet op die teorieë van wetsuitleg

Uit hoofde van die omvattende impak wat die Grondwet op Suid-Afrika se konstitusionele bestel gehad het is dit gevolglik nodig om te bepaal tot welke mate hierdie verwickelinge die howe se benadering ten opsigte van wetsuitleg met spesifieke verwysing na die teorieë van wetsuitleg, beïnvloed het.

Vroeër in hierdie verhandeling is daarop gewys dat die tradisionele manier van wetsuitleg gekenmerk is deur 'n verknogtheid aan die wetsteks en later aan die bedoeling van die wetgewer wat voortgespruit het uit parlementêre soewereiniteit.

Botha²³⁴ is van mening dat die voorstanders van 'n kontekstuele en doeldienende manier van wetsuitleg se standpunt deur die Grondwet gehandhaaf word. Botha²³⁵ voer aan dat aangesien die Grondwet 'n waardebelaaide dokument is, is die gewone grammatikale betekenis van die woorde nie meer deurslaggewend nie. Volgens Botha²³⁶ word die Grondwet ondersteun en deurweef met universele waardes en norme. Botha²³⁷ verwys na die uitspraak van regter Mokgoro in *S v Makwanyane*²³⁸ waarin sy die volgende sê:

"With the entrenchment of the Bill of Fundamental Rights and Freedoms in a supreme Constitution, however, the interpretative task frequently involves making constitutional choices by balancing competing fundamental rights and freedoms. This can often only be done by reference to a system of values extraneous to the constitutional text itself, where these principles constitute the historical context in which the text was adopted and which help to explain the meaning of the text. The Constitution makes it particularly imperative for courts to develop the entrenched fundamental rights in terms of a cohesive set of values, ideal to an open and democratic society. To this end common values of human rights protection the world over and foreign precedent

²³⁴ Christo Botha *Wetsuitleg* 3de uitgawe Juta 1998 op 33.

²³⁵ Op *cit* 33.

²³⁶ Op *cit* 33.

²³⁷ Op *cit* 33.

²³⁸ 1995 3 SA 391 (KH).

may be instructive."

Artikel 39(2) van die Grondwet het 'n direkte invloed op wetsuitleg. Artikel 39(2) van die Grondwet bepaal dat by die uitleg van enige wet asook die toepassing en ontwikkeling van die gemenerereg en gewoonterereg, moet die gees, strekking en oogmerke van die fundamentele regte in die Grondwet behoorlik in ag geneem word. Botha²³⁹ is van mening dat dit die gevolg gehad het dat die wetsuitlegger faktore buite die blote teks van die wetgewing by die uitlegproses betrek, nog voordat die wetstek bestudeer word. Volgens Botha²⁴⁰ het die vereiste dat die houe die 'gees en strekking' van die fundamentele regte by wetsuitleg moet oorweeg, ekstratekstuele faktore na vore gebring.

Daar blyk egter nie juis eengesindheid in ons houe te wees betreffende hierdie siening nie. In *Kalla v The Master*²⁴¹ beslis die Transvaalse Provinsiale Afdeling van die Hoë Hof dat die tradisionele reëls van wetsuitleg nie deur die 1993-Grondwet²⁴² beïnvloed is nie en steeds deel uitmaak van ons reg. Daarteenoor maak die hof in *Matiso v Commanding Officer, Port Elizabeth Prison*²⁴³ die volgende opmerking:

"The interpretative notion of ascertaining 'the intention of the Legislature' does not apply in a system of judicial review based on the supremacy of the Constitution, for the simple reason that the Constitution is sovereign and not the Legislature. This means that both the purpose and method of statutory interpretation should be different from what it was before the commencement of the Constitution on 27 April 1994."

Du Plessis²⁴⁴ wys daarop dat die Grondwet vereis dat geregtigheid altyd die oorwegende faktor behoort te wees in aangeleenthede van wetsuitleg.

²³⁹ Op cit 36.

²⁴⁰ Op cit 36.

²⁴¹ 1995 1 SA 261 (T) 269C-G.

²⁴² Wet 200 van 1993.

²⁴³ 1994 4 SA 592 (SO) 597F.

²⁴⁴ Du Plessis L M "Jurisprudence of Interpretation in a new Constitutional order" *Acta Juridica* 1998 12.

Volgens Du Plessis²⁴⁵ vereis artikel 39(2) van die Grondwet dat daar by die uitleg van wetgewing altyd gepoog moet word om die gees, strekking en oogmerke van die Handves van Regte na te volg as wette uitgelê word en dat die duidelikheid van taal, indien daar enigsins so iets is, nie meer van deurslaggewende belang is nie.

Dit blyk dat daar ander skrywers is wat ook die standpunt van Botha²⁴⁶ ondersteun en blyk dit algemeen aanvaar te word as korrek.²⁴⁷ Du Plessis²⁴⁸ wys ook daarop dat die sentrale vraag ten opsigte van wetsuitleg nie meer die bedoeling van die wetgewer is nie, maar eerder wat die Grondwet toelaat. Die skrywer is gevolglik van mening dat hierdie waarskynlik die algemeen aanvaarde norm is betreffende die uitleg van wetgewing en dat dit as sodanig deur ons howe aanvaar word.²⁴⁹

7.4 Die invloed van die Grondwet op die gebruik van die gemeenregtelike vermoedens wat geld by wetsuitleg

In die lig van die ontwikkeling van 'n nuwe grondwetlike bedeling ontstaan die vraag of die gemeenregtelike vermoedens wat gebruik word by wetsuitleg steeds geldig is.

Dit blyk dat Burns²⁵⁰ van mening is dat die gemeenregtelike vermoedens nie meer 'n rol te speel het in wetsuitleg nie. Sy baseer haar standpunt daarop dat die gemeenregtelike vermoedens in die vorige bestel gebruik is om individuele regte en vryhede te beskerm en dat hierdie 'gemeenregtelike handves van Menseregte' tot 'n groot mate deur die soewereine Grondwet in die algemeen en in besonder deur die Handves van Menseregte vervang is.

²⁴⁵ Op cit 13.

²⁴⁶ Op cit 33

²⁴⁷ Burns op 22 is ook van mening dat artikel 39(2) van die Grondwet vereis dat 'n waarde-georiënteerde en doeldienende benadering gevolg moet word by die uitleg van alle wetgewing.

²⁴⁸ Du Plessis L M "Jurisprudence of Interpretation in a new Constitutional order" Acta Juridica 1998 13

²⁴⁹ In *Stopforth v Minister of Justice and Others* 2000 (1) SA 113 (SCA) het die Hoogste Hof van Appel die "purposive" benadering onderskryf en gewys waarna alles gelet kan word ten einde die doel met die betrokke wetgewing vas te stel.

²⁵⁰ Op cit 84- 85

Sy is voorts van mening dat die meerderheid van die vermoedens in die Grondwet gekodifiseer is. Hierdie siening word klaarblyklik ook deur Botha²⁵¹ ondersteun.

Du Plessis²⁵² is egter van mening dat hierdie twee skrywers se opvatting betreffende die toekoms van die vermoedens ongeregverdig fatalisties is. Volgens Du Plessis²⁵³ is die opvatting dat die vermoedens altyd 'n rol gespeel het om individuele regte en vryhede te beskerm, foutief. Du Plessis²⁵⁴ is van mening dat die howe, as primêre uitleggers van wetgewing, nooit na die gemeenregtelike vermoedens gekyk as 'n 'gemeenregtelike Handves van Menseregte' nie. In hierdie verband verwys Du Plessis²⁵⁵ na Kentridge AR se uitspraak in *S v Mhlungu & Others*²⁵⁶ waar hy die volgende gesê het:

"I would lay it down as a general principle that where it is possible to decide any case, civil or criminal, without reaching a constitutional issue, that is the course which should be followed".

Du Plessis²⁵⁷ is van mening dat dit die weg baan vir die gebruik van die gemeenregtelike vermoedens sonder om die oppergesag van die Grondwet te ondermyn. Volgens Du Plessis²⁵⁸ kan die gemeenregtelike vermoedens in werklikheid as aanvulling dien tot die Handves van Menseregte in die Grondwet. Hy illustreer dit deur na verskeie vermoedens te kyk.

Du Plessis²⁵⁹ wys daarop dat daar eintlik drie kategorieë van vermoedens bestaan naamlik:

- (i) Vermoedens wat in die Grondwet vervat is en grootliks daardeur vervang is;
- (ii) Vermoedens wat in stryd is met die Grondwet; en

²⁵¹ Op cit 56

²⁵² Op cit 751.

²⁵³ Op cit 751.

²⁵⁴ Op cit 752.

²⁵⁵ Op cit 751.

²⁵⁶ 1995 (3) SA 867 (CC).

²⁵⁷ Op cit 752.

²⁵⁸ Op cit 753.

²⁵⁹ Op cit 751.

(iii) Vermoedens wat nie deur die Grondwet geaffekteer is nie.

As voorbeeld van 'n vermoede wat grootliks deur die Grondwet vervang is, verwys Du Plessis²⁶⁰ na die vermoede dat geen bepaling daarop gerig is om 'n onbillike en onregverdigde resultaat teweeg te bring nie. Volgens Du Plessis²⁶¹ is die grondslag van hierdie vermoede dat 'n regstelsel daarop gerig moet wees om regverdig en billik te wees en so ver moontlik individuele swaarkry te beperk. Du Plessis is van mening dat hierdie ook die waardes is wat in Hoofstuk 2 van die Grondwet vervat word.

Nog 'n vermoede wat volgens Du Plessis²⁶² deur die Grondwet vervang is, is die vermoede dat 'n wetsbepaling op algemene gevalle toepassing vind en nie op spesifieke gevalle nie. Hy wys daarop dat die bepalings van artikel 36(1) dat slegs 'n wet met algemene toepassing fundamentele regte kan beperk hierdie vermoede vervang het.

Die vermoede dat 'n bepaling daarop gerig is om die openbare belang te bevorder is volgens Du Plessis²⁶³ ook deur die Grondwet vervang. Hy verwys in hierdie verband na artikel 39(1) van die Grondwet wat vereis dat die Handves van Menseregte uitgelê moet word ten einde die waardes onderliggend aan 'n oop en demokratiese samelewing gebaseer op menswaardigheid, gelykheid en vryheid te bevorder.

Du Plessis²⁶⁴ is van mening dat die vermoede dat 'n wetsbepaling nie met die bevoegdheid van die hof inmeng nie, deur artikel 34 van die Grondwet vervang is aangesien hierdie bepaling 'n individu die reg op toegang tot 'n hof verseker.

²⁶⁰ Op cit 756

²⁶¹ Op cit 754

²⁶² Op cit 754

²⁶³ Op cit 755

²⁶⁴ Op cit 755

As voorbeeld van vermoedens wat in stryd is met die Grondwet en gevolglik nie meer 'n bestaansreg het nie, verwys Du Plessis²⁶⁵ na die vermoede dat 'n bepaling nie die staat bind nie. Volgens hom dui die aard van die Grondwet as soewerein opsigself daarop dat hierdie vermoede van nul en gener waarde geword het.

Nog 'n vermoede wat volgens Du Plessis²⁶⁶ nie meer geldend is nie, is die vermoede dat 'n wetsbepaling nie die bestaande reg meer wysig as wat nodig is nie. Die grondslag van die argument dat hierdie vermoede nie meer geldend is nie, lê volgens Du Plessis²⁶⁷ in artikel 39(2) van die Grondwet. Artikel 39(2) van die Grondwet bepaal dat die gemenerereg ontwikkel moet word op 'n wyse wat die gees, strekking en oogmerke van die Handves van Regte bevorder. Hierdie vereiste blyk die vermoede omver te werp.

Soos reeds gestel is Du Plessis van mening dat daar egter steeds vermoedens is wat geldend is in die nuwe konstitusionele era. Volgens Du Plessis²⁶⁸ is die vermoede teen die terugwerkendheid van wetgewing slegs gedeeltelik gekonstitusioneel aangesien die Grondwet in artikel 35(3) bepaal dat die reg op 'n billike verhoor vereis dat 'n aangeklaagte nie skuldig bevind kan word ten opsigte van optrede wat voorheen nie 'n misdad was nie. Dit is volgens Du Plessis²⁶⁹ 'n noodsaaklike toepassing van die vermoede maar definitief nie die enigste een nie. Daar is dus volgens hom nog steeds plek vir die aanwending van die gemeenregtelike vermoede teen die terugwerkendheid van wetgewing. Du Plessis²⁷⁰ wys egter ook daarop dat die uitsonderings op die vermoede ook steeds geldend is byvoorbeeld waar 'n wetsbepaling die wat daaraan onderhewig is bevoordeel, sal die wetgewing vermoedelik terugwerkend wees.

²⁶⁵ Op cit 756

²⁶⁶ Op cit 756

²⁶⁷ Op cit 757

²⁶⁸ Op cit 757

²⁶⁹ Op cit 757

²⁷⁰ Op cit 758

Du Plessis²⁷¹ verwys ook na die vermoede dat 'n bepaling nie doellose en ongeldige bepalings vervat nie as een van die vermoedens wat steeds geldig is in ons reg. Die Grondwet verwys nie uitdruklik na hierdie vermoede nie en daar is volgens hom geen rede om te glo dat hierdie vermoede nie meer geldig is nie.

'n Ander en baie belangrike vermoede wat volgens Du Plessis²⁷² ook nie in die Grondwet gemeld word nie maar steeds van krag is, is die vermoede dat dieselfde woorde en frases in dieselfde wet dieselfde betekenis dra.

Uit hoofde hiervan is Du Plessis²⁷³ van mening dat alhoewel daar vermoedens is wat nie meer geldig is nie of opgeneem is in die Grondwet daar steeds 'n aantal vermoedens is wat geldend bly en steeds gevestig bly met ten minste 'n sekere graad van gemeenregtelike gesag.

Du Plessis²⁷⁴ kom egter ook tot die gevolgtrekking dat die vermoedens wat steeds bly staan nie meer as bloot tersiêre hulpmiddels tot statutêre uitleg sal wees nie aangesien hierdie moontlikheid deur die bepalings van artikel 39(2) van die Grondwet uitgesluit word. Hy baseer dit hoofsaaklik op die volgende gronde:

- (i) Eerstens aangesien wetgewing nie in ooreenstemming met die grondwetlike vereistes dat die gees, strekking en oogmerke van die Handves van Regte bevorder moet word, uitgelê kan word indien die vermoedens wat fundamentele norme neerlê gedegradeer word tot relatiewe minderwaardige hulpmiddels nie; en
- (ii) Tweedens kan die gemenerereg nie ontwikkel word op 'n wyse wat die gees, strekking en oogmerke van die Handves van Regte bevorder indien die vermoedens van wetsuitleg wat hierdie proses kan fasiliteer nie tot hul volle nut aangewend word nie.

²⁷¹ Op cit 758

²⁷² Op cit 758

²⁷³ Op cit 759

Indien daar aanvaar word dat artikel 39(2) van die Grondwet vereis dat 'n waarde geörienteerde en doeldienende benadering gevolg moet word by die uitleg van wetgewing doen die skrywer aan die hand dat Du Plessis korrek is ten opsigte van sy benadering betreffende die aanwending van vermoedens onder die nuwe konstitusionele bedeling. Die grondslag van die skrywer se siening is dat die bepaling van die doel van 'n betrokke wetsteks dikwels net so moeilik is om vas te stel as wat dit is om die bedoeling van die wetgewer vas te stel. Gevolglik is hulpmiddels waaronder die gemeenregtelike vermoedens en reëls gebruik by wetsuitleg, noodsaaklik ten einde uitvoering te gee aan die doeldienende benadering.

7.5 Die implikasies vir die uitleg van belastingwetgewing

Die implikasie van bogemelde vir die uitleg van belastingwetgewing is omvattend. Die Grondwet bepaal ingevolge artikel 8(1) dat die Handves van Menseregte toepassing vind op die totale reg en die wetgewer, die uitvoerende gesag en al die organe van die staat bind. Die gevolg hiervan is dat die Grondwet en die Handves van Menseregte in die besonder ook toepassing vind in die konteks van belastingwetgewing.

Soos reeds gestel blyk dit dat die Grondwet ingevolge artikel 39(2) vereis dat die howe by die uitleg van wetgewing 'n meer waarde geörienteerde en doeldienende benadering moet volg en dat die woorde van die wet nie meer deurslaggewend is nie. 'n Doeldienende benadering by die uitleg van belastingwetgewing kan, soos reeds vroeër verduidelik, tot gevolg hê dat sekere wetsartikels anders uitgelê kan word as wat voorheen die geval was.

Die skrywer doen egter aan die hand dat daar gelet moet word op die redes waarom skrywers soos Burns²⁷⁵ en Botha²⁷⁶ van mening is dat die Grondwet spesifiek 'n doeldienende benadering ten opsigte van die uitleg van

²⁷⁴ Op cit 759

²⁷⁵ Burns Y *Administrative Law under the 1996 Constitution* Butterworths 1998

²⁷⁶ Botha C *Wetsuitleg* 3 uitgawe Juta 1998

wetgewing voorskryf. Dit word immers nie uitdruklik in artikel 39(2) so gestel nie.

Soos reeds in Hoofstuk 2 gestel vereis 'n doeldienende benadering die oorweging van alle kontekstuele faktore. Die skrywer doen aan die hand dat daar deur bogemelde skrywers geargumenteer word dat die Grondwet 'n doeldienende benadering voorskryf omrede die vereiste dat daar by die uitleg van wetgewing en die ontwikkeling van die gemeenereg die gees, strekking en oogmerke van die Handves van Regte bevorder moet word. Hierdie is faktore wat in ag geneem en spesifiek deur die Grondwet vereis word. Daar word spesifiek na die Handves van Menseregte verwys en is die skrywer van mening dat hierdie bepaling vereis dat 'n bepaling so uitgelê moet word dat dit nie een van die fundamentele regte in die Handves van Menseregte skend nie en nie juis veel verander aan die betekenis van die betrokke wetsartikel vir sover dit nie in stryd is met die Handves van Menseregte nie.

Die skrywer doen aan die hand dat die bogemelde skrywers van mening is dat die Grondwet 'n doeldienende benadering vereis bloot omdat die gees, strekking en oogmerke van die Handves van Regte ook in ag geneem moet word as addisionele faktore. Die skrywer is verder van mening dat alhoewel hierdie siening waarskynlik korrek is, die gebruik van hierdie faktore nie 'n invloed uitoefen op die normale en gemeenregtelike beginsels van wetsuitleg vir sover daardie beginsels nie in die Grondwet vervat is of daarmee bots nie. Daar kan dus steeds na die betekenis van die wetstek gekyk word of die doel van 'n betrokke bepaling vasgestel word aan die hand van beginsels wat die hoewe aangewend het voor die inwerkingtrede van die Grondwet vir sover die wetstek en die beginsels van uitleg nie in stryd is met die Grondwet nie. Die gebruik van 'n doeldienende benadering alhoewel 'n noodwendige uitvloeisel van die Grondwet, is nie nuut nie, maar eerder die voortsetting van 'n ontwikkeling wat reeds voor die inwerkingtrede van die Grondwet 'n aanvang geneem het.

Die skrywer doen gevolglik aan die hand dat die Grondwet 'n invloed op die uitleg van belastingwetgewing het slegs vir sover beginsels wat voorheen gebruik is in stryd is met die waardes en normes vervat in die Grondwet of die betrokke wetsteks 'n fundamentele reg van 'n belastingpligtige skend.

HOOFSTUK 8

GEVOLGTREKKING

Die skrywer doen, uit hoofde van bogemelde ondersoek, aan die hand dat daar geen onderskeid tussen die uitleg van belastingwetgewing in die besonder en wetgewing in die algemeen gemaak kan word nie. Daar is in teendeel bewyse dat dieselfde beginsels as in die geval van die uitleg van wetgewing in die algemeen aangewend word in die geval van belastingwetgewing.

Die skrywer kom tot bogemelde gevolgtrekking op grond van die volgende:

- (i) Dieselfde teorieë as in die geval van ander wetgewing word gebruik by die uitleg van belastingwetgewing;
- (ii) Dieselfde vermoedens en reëls word in die konteks van belastingwetgewing aangewend as in die geval van wetgewing in die algemeen. Die vermoedens en reëls word ook op dieselfde wyse aangewend as in die geval van wetgewing in die algemeen;
- (iii) Die *contra-fiscum* reël is nie eiesoortig aan die uitleg van belastingwetgewing nie en is bloot 'n spesifieke toepassing van die algemene reël dat waar 'n wetsbepaling lasgewend is moet die betrokke wetsbepaling uitgelê word in die guns van die onderdaan in gevalle waar daar onduidelikheid is betreffende die doel van die wetgewer; en
- (iv) Die reëls wat toepassing vind in die konteks van die bepaling van 'n diskresie is dieselfde in die geval van belastingwetgewing as in die geval van wetgewing in die algemeen.

Die skrywer kom ook tot die gevolgtrekking dat die Grondwet 'n impak op die uitleg van belastingwetgewing het slegs vir sover die Handves van Menseregte ter sprake is. Die algemene beginsels betreffende die uitleg van

wetgewing en belastingwetgewing in die besonder sal steeds geld vir sover dit nie in stryd is met die Grondwet nie.

Die skrywer is voorts van mening dat daar geslaag is om aan te toon dat daar duidelike bewyse in literatuur en hofbeslissings is wat aandui dat daar geen onderskeid getref kan word tussen die beginsels van toepassing by die uitleg van wetgewing in die algemeen en die beginsels van toepassing by die uitleg van belastingwetgewing nie.

Hierdie gevolgtrekking word ook ondersteun deur die volgende uitspraak van Botha AR in *Glen Anil Development Corporation v CIR*:²⁷⁷

“ . . . there seems little reason why the interpretation of fiscal legislation should be subjected to special treatment which is not applicable in the interpretation of other legislation. Indeed I do not think that the rule as stated in the Cape Brandy Syndicate case(supra) is any different from that applicable in the interpretation of all legislation.”

Alhoewel hierdie stelling in die konteks van die *contra-fiscum* reël gemaak is, doen die skrywer aan die hand dat hierdie verhandeling daarop dui dat die posisie dieselfde is ten opsigte van alle beginsels betreffende wetsuitleg.

²⁷⁷ 37 SATC 319.

BRONNELYS

Lys van Boeke

1. Adriani P. J. A. en Van Hoorn J. (1954) *Het Belastingrecht*. Veen
2. Botha C. (1997). *Wetsuitleg*. Pretoria: Juta
3. Burns Y. (1999). *Administrative Law under the 1996 Constitution*. Pretoria: Butterworths
4. Cross R. (1976). *Statutory Interpretation*. London: Butterworths
5. Du Plessis L. M. (1986). *The Interpretation of Statutes*. Potchefstroom: Butterworths
6. Gane P. (1958) *The Selective Voet being the Commentary on the Pandects*. Durban: Butterworths
7. Kellaway E. A. (1995) *Principles of Legal Interpretation*. Durban: Butterworths
8. Rautenbach I. M en Malherbe E. F. J. (1996). *Constitutional Law*. Durban: Butterworths
9. Steyn L. C. (1981). *Die Uitleg van Wette*. Pretoria: Juta
10. Maxwell I. P. B. en Langan P. S. T. (1969) *Langan Maxwell on the Interpretation of Statutes*. Bombay: Tripathi
11. Van Houtte J. (1968). *Principles of Interpretation in Internal and International Tax Law, Part II of Developments in Taxation since World War II*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation
12. Van Wyk D, Dugard J, De Villiers B en Davis D (1994) *Rights and Constitutionalism: the new South African legal order*. Kaapstad: Juta

Proefskrifte

1. Van Wyk T. (1975). *Probleme by die uitleg van Belastingwette*. Ongepubliseerde meesters tesis. Pretoria: Universiteit van Suid-Afrika

Tydskrif artikels

1. Cilliers H S "Die Betekenis van Vermoedens by Wetsuitleg" 1962 *South African Law Journal* 189
2. Devenish G. E. (1991). Teleological evaluation: a theory and modus operandi of statutory interpretation in South Africa. *SA Public Law*, 6:1 p 62 - 84
3. De Ville J. (1999). Meaning and statutory interpretation. *Tydskrif vir Hedendaagse Romeins-Hollandse Reg*, Vol 62 p 373-389
4. Du Plessis L. M. (1986). A preliminary estimate of the role of the presumptions of statutory interpretation in the new constitutional dispensation. *South African Law Journal*, Vol 115 Issue 4 p 750 - 759
5. Labuschagne J.M.T. (1991). Regsekerheid en betekenisconstantheid by wetsuitleg. *Tydskrif vir Regswetenskap*, Vol 16 Issue 2 p 15 -21
6. Silke J. (1995). The interpretation of Fiscal Legislation: canons of construction, recent judicial comments and new approaches. *Acta Juridica*, p 123 - 168
7. Silke J. (1991). Retrospective legislation. *Tax Planning*, Vol 5 No 2 p 36 - 40
8. Van Niekerk A. F. (1971). Geld die gewone reëls van uitleg by belastingwette?. *Tydskrif vir Hedendaagse Romeins-Hollandse Reg*, Vol 33 p 137 - 146

Hofbeslissings

In die Republiek van Suid-Afrika

1. *Administrator (Cape) v Raats Rontagen and Vermeulen (Pty) Ltd* 1992 1 SA 245 (A)
2. *Badenhorst & Others v CIR* 20 SATC 39
3. *Burton Construction (Pty) Ltd v Aviation Insurance Co* 1975 1 SA 135 T
4. *Canca v Mount Frere Municipality* 1984 2 SA 830 T

5. *Charlestown Town board v Vilakazi* 1951 3 SA 361 (A) 370
6. *CIR v Delfos* 1933 AD 242
7. *CIR v George Forrest Timber* 1 SATC 20
8. *CIR v Golden Dumps (Pty) Ltd* 55 SATC 198
9. *CIR v King* 14 SATC 184
10. *CIR v Nemojim* 45 SATC 241
11. *CIR v Simpson* 1949 4 SA 678 (A), 16 SATC 268
12. *CIR v Southern Life Association Ltd* 48 SATC 191
13. *Cogmanskloof Besproeiingsraad v Land- en Landboubank van Suid-Afrika en 'n Ander* 1990 3 SA 126 (C)
14. *Commissioner of Customs v Joffe* 13 SATC 204
15. *Cornelissen v Universal Caravan Sales (Pty) Ltd* 1971 3 SA 158 A 175
16. *Custodian of Enemy Property v Brakpan Mines Ltd* 1922 TPD 179
17. *Dadoo Ltd v krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530
18. *De Beers Holdings (Pty) Ltd v CIR* 47 SATC 229
19. *D v Minister of the Interior* 1960 4 SA 905 T
20. *Dibowitz v CIR* 1952 1 SA 55 (A)
21. *Durban City Council v Shell and BP Petroleum Refineries (Pty)* 1971 4 SA 446 (A)
22. *Ebrahim v Minister of the Interior* 1977 1 SA 665 (A)
23. *Edwards v Tuckers Land and Development Corporation (Pty) Ltd* 1983 1 SA 577 A 580
24. *Ellis No v COT* 48 SATC 104
25. *Ensor v The Master* 1983 1 SA 84 A
26. *Erasmus v Protea Assuransie Maatskappy Beperk* 1982 2 SA 65 N 69
27. *Ernst v CIR* 19 SATC 1
28. *Esselman v Administrateur van SWA* 1974 2 SA 597 SWA
29. *Evans v Schoeman* 1949 1 SA 571 (A)
30. *Ex Parte Christodolies* 1959 3 SA 838 T
31. *Ex Parte Minister of Justice: In Re R v Bolon* 1946 AD 345
32. *Gentruco AG v Firestone SA (Pty) Ltd* 1972 1 SA 589 (A)
33. *Glen Anil Development Corporation Ltd v SIR* 37 SATC 319
34. *Glen Anil Finance (Pty) Ltd v Joint Liquidators, Glen Anil Development*

- Corporation Ltd (In liquidation)* 1981 1 SA 171 A
35. *Grootvlei Proprietary Mines Ltd v CIR* 18 SATC 231
36. *Hodges v Coubrough* 1991 3 SA 58 D
37. *Industrial Council for Furniture Manufacturing Industry Natal v Minister of Manpower* 1984 2 SA 238 D 242
38. *ITC 1137* 32 SATC 1
39. *ITC 1384* 46 SATC 95
40. *ITC 1477* 52 SATC 251
41. *ITC 1636* 60 SATC 267
42. *Jaga v Donges* 1950 4 SA 653 (A)
43. *Jockey Club of SA v Transvaal Racing Club* 1959 1 SA 441 A 451
44. *Kalla v The Master* 1995 1 SA 261 (T)
45. *Kanhym Bpk v oudtshoorn Munisipaliteit* 1990 3 SA 252 K
46. *KBI v Van der Walt* 48 SATC 104
47. *Kotze v KBI* 54 SATC 149
48. *Kruger v Kruger* 1982 2 SA 9 E 12
49. *Kruger v Santam Versekeringsmaatskappy Bpk* 1977 3 SA 314
50. *Magor & Mellons District Council v Newport Corporation* 1952 AC 189
51. *Mahomed v Union Government* 1911 AD 18
52. *Marco Russo v R* 1929 SWA
53. *Matiso v Commanding Officer, Port Elizabeth Prison* 1994 4 SA 592 (SO)
54. *Mbane v Minister of Police* 1980 3 SA 535 Tk
55. *Mjuqu v Johannesburg City Council* 1973 3 SA 421 (A)
56. *Minister of Justice v Breytenbach* 1942 AD 175
57. *Minister of the Interior v Machadadorp Investments (Pty) Ltd* 1957 2 SA 395 (A)
58. *Mphosi v Central Board for Co-operative Insurance Ltd* 1974 4 SA 633 A
59. *Munisipaliteit van Roodepoort v Koch* 1979 2 SA 749
60. *National Industrial Council of the Printing and Newspaper Industry v Copystat Services (Pty)* 1980 3 SA 631 (W)
61. *New Era Consolidated Ltd v CIR* 1951 3 SA 211 (T)
62. *New Union Goldfields Ltd v CIR* 17 SATC 1
63. *Njobe v Njobe and Dube* 1950 4 SA 545 C 552

64. *Noble and Barbour v S.A. Railways* 1922 AD 527
65. *Noord-Westelike Kooperatiewe Landboumaatskappy Bpk v Die Meester*
1982 4 SA 486 NC 496
66. *Port Elizabeth Municipality v Uitenhage Municipality* 1971 1 SA 724 A
67. *Principal Immigration Officer v Pushotam* 1928 AD 435
68. *Public Carriers Association v Toll Road Concessionaries (Pty)Ltd* 1990 1
SA 925 (A) 934
69. *Receiver of Revenue v m Barlinski & Co Ltd* 1920 CPD 410
70. *R v Correira* 1958 1 SA 533 A
71. *R v Detody* 1926 AD
72. *R v Gwantshu* 1931 EDL 29
73. *R v Seedat* 1957 1 SA 27 N
74. *R v Sillas* 1959 4 SA 305 A
75. *S.A. Railways & Harbours v New Silverton Estates Ltd* 1946 AD 830
76. *S v Makwanyane* 1995 3 SA 391 (KH)
77. *S v Galgut's Garage (Pty) Ltd* 1969 SA 459 A
78. *S v Marais* 1982 3 SA 988 A
79. *S v Mashoi* 1975 3 SA 117 (O)
80. *S v Schoenfeld* 1963 4 SA 777 80
81. *S v Williams* 1979 3 SA 1270 C
82. *Shewan Tomes & Co Ltd v Commissioner of Customs and Excise* 20
SATC 307
83. *Sigcau v Q* 12 SC 256
84. *SIR v Raubenheimer* 31 SATC 208
85. *SIR v Somers Vine* 29 SATC 179
86. *Southern Life Association v CIR* 47 SATC 15
87. *Standard bank van SA Bpk v Breytenbach* 1977 1 SA 151
88. *Stellenbosch Wine Trust v Oude Meester Group Ltd* 1977 2 SA 221 Tk
89. *Stopforth v Minister of Justice and Others* 2000 (1) SA 113 (SCA)
90. *Swanepoel v Johannesburg City Council* 1994 3 SA 789 (A) 794B
91. *SIR v Sturrock Sugar Farms (Pty) Ltd* 1965 1 SA 877 (A)
92. *Trivett & Co Ltd v Wm Brandt's Sons & Co Ltd* 1975 3 SA 423 (A)
93. *Tuckers Land and Development Corporation (Pty) Ltd v Strydom* 1981 3

SA 231 (O)

94. *Turnbull v CIR* 18 SATC 336
95. *Union Government v De Jager* 1946 AD 235
96. *University of Cape Town v Cape Town Bar Council* 1986 4 SA 903 (A)
97. *Van Heerden v Queen's Hotel (Pty) Ltd* 1973 2 SA 14 RA
98. *Venter v R* TS 910

Buitelandse beslissings

1. *Cape Brandy Syndicate v Inland Revenue Commissioners* 1921 1 KB 64
2. *IRC v Joiner* (1975) 3 All ER 1050
3. *Longdale v Danby* 1982 3 All ER 129
4. *Maunsell v Olins* 1975 AC 373
5. *McEldowney v Forde* 1969 All ER 1039
6. *Mersey Docks v Cameron* 11 HLC 443
7. *Seward v The Vera Cruz* (1884) 10 App Cas
8. *West Ham Union v Edmonton Union* 1908 AC 1