

**‘n Gestruktureerde regsgefundeerde metodologie vir die
inkomste-kapitaal riglyne en verwante subjektiwiteits-
vraagstukke in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg**

Leon Swanepoel



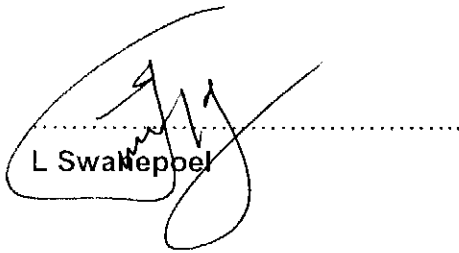
**Proefskrif ingelewer vir die graad Doktor in die Filosofie
aan die Universiteit van Stellenbosch**

Promotor: Prof J.A. Matthee

Datum van inlewering: Maart 2002

Verklaring

Ek, die ondergetekende, verklaar hiermee dat die werk in hierdie proefskrif vervat my eie oorspronklike werk is en dat ek dit nie vantevore in die geheel of gedeeltelik by enige universiteit ter verkryging van 'n graad voorgelê het nie.



L Swaleppel

8 Februarie 2002

Opsomming

Die vraagstuk wat in die studie ondersoek word, is of daar groter regsekerheid ten opsigte van die toepassing van die onderskeie inkomste-kapitaal riglyne by ontvangste in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg verkry kan word deur:

- i) die onderliggende gedagterigtings wat die formulering van die betrokke riglyne ten grondslag lê, te ondersoek en toe te pas;
- ii) die geformuleerde riglyne meer noukeurig te omskryf;
- iii) die toepassingsveld van die onderskeie riglyne te oorweeg; en
- iv) 'n psigologiese onderskeid te tref tussen die verskillende tipes subjektiewe ingesteldhede wat 'n individu kan openbaar en die tipe wat vir die inkomste-kapitaal-riglyne relevant is, te identifiseer.

In die oplossing van bogemelde vraagstuk word aan die volgende aspekte aandag geskenk:

- i) Die ontwikkeling en toepassing van die riglyne wat die howe in Australië, Nieu-Seeland en Suid-Afrika geformuleer het om 'n onderskeid te tref tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard. Die ontwikkeling van die relevante riglyne in die Australiese en Nieu-Seelandse inkomstebelastingreg word oorweeg omdat:
 - (a) die grondslag van inkomstebelasting in dié lande wesenlik ooreenstem met Suid-Afrika;
 - (b) die howe daar na dieselfde brongesag verwys as uitgangspunt vir die ontwikkeling van die riglyne om 'n onderskeid te tref tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard;
 - (c) die howe in Nieu-Seeland na gesag in Suid-Afrika verwys het by die toepassing van sekere riglyne om tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard te onderskei;
 - (d) die howe daar nuwe toepassings vir die bestaande riglyne ontwikkel het en die moontlikheid bestaan dat hierdie toepassings ook in Suid-Afrika aangewend kan word; en
 - (e) die howe in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingregspraak al hoe meer na Australiese regspraak verwys as gesag vir hulle uitsprake.
- ii) Die standpunt dat die premis wat die riglynformulering deur die howe ten opsigte van die onderskeid tussen ontvangste van inkomste- of kapitale aard ten grondslag lê, inderdaad gebaseer is op 'n klassifikasie van die onderliggende transaksies wat die ontvangste genereer.
- iii) Die grondslag van voorgemelde riglyne, dit wil sê pas die howe die riglyne toe deur

die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige in ag te neem, of word die riglyne bloot op objektief waarneembare feite gebaseer wat 'n aanduiding gee van die aard van die ontvangste, of is dit subjektief sowel as objektief.

- iv) Die relevante tipe subjektiewe ingesteldheid wat deurslaggewend is indien die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige 'n belangrike rol speel by die toepassing van die riglyne.

'n Samehangende metodologie word formuleer wat die howe en belastingpraktisyns kan aanwend om op 'n logiese en konsekwente wyse die relevante riglyn te identifiseer en toe te pas om die inkomste- of kapitale aard van die betrokke ontvangste te bepaal. Die aanwending van hierdie metodologie sal tot groter regsekerheid in die inkomstebelastingreg bydra omdat die identifisering en toepassing van die relevante riglyn op die feitestel in oorweging op 'n gestruktureerde en gefundeerde grondslag sal plaasvind.

Summary

The problem that will be investigated in this thesis is whether greater legal certainty may be ascertained regarding the application of the various income-capital guidelines to receipts in the South African income tax law by:

- i) investigating and applying the underlying thought processes that form the basis of the formulation of the guidelines concerned;
- ii) defining the formulated guidelines in more detail;
- iii) considering the field of application of the various guidelines; and
- iv) making a psychological distinction between the different types of state of mind of an individual and identifying the type that is relevant for the application of the income-capital guidelines.

In finding a solution for the above problem the following aspects are considered:

- i) The development and application of the guidelines that the courts have formulated in New Zealand, Australia and South Africa to make a distinction between receipts of an income and capital nature. The development of the guidelines in New Zealand and Australia is relevant because:
 - (a) the basis of income tax in these countries concords primarily with South Africa;
 - (b) the courts there referred to the same authority as a starting-point for the development of the guidelines in order to make a distinction between receipts of an income and capital nature;
 - (c) the courts in New Zealand referred to South African authority to substantiate the application specific guidelines in order to make a distinction between receipts of an income and capital nature;
 - (d) the courts there developed new applications for existing guidelines and the possibility exists that it may also be applied in South Africa; and
 - (e) the courts in South Africa of late refer more and more to Australian case law as authority to support their judgements.
- ii) The proposition that the premise that forms the basis of the guideline formulation by the courts to distinguish between receipts of an income and capital nature is indeed the classification of the underlying transactions that generate receipts.
- iii) The underlying principle of the various guidelines, that is to say do the courts apply the guidelines by taking cognisance of the subjective state of mind of the taxpayer, or

are they merely based on objective surrounding circumstances that give an indication of the nature of the receipt, or is it both subjective and objective.

- iv) The specific state of mind of a taxpayer that is determinative if subjectivity is a crucial element in the application of particular guidelines.

A coherent methodology is formulated that could be applied by courts and tax practitioners in order to identify and apply the relevant guidelines logically and consistently in the determination of the income or capital nature of the receipt under consideration. The application of this methodology will contribute towards greater legal certainty in the income tax law because the identification and application of the relevant guidelines will occur in a structured and systematic manner.

Erkennings

Ek dra dié proefskrif op aan my vrou, Elize, vir wie ek baie lief is. Jou ondersteuning, bystand en bemoediging het my nie alleen gehelp om hierdie werk te voltooi nie, dit het my ook staande gehou toe dit baie nodig was. Baie dankie vir wat jy opgeoffer het om altyd daar te wees.

Aan Lehan, Inke en Eza, dankie vir al die tye wat julle geweet het waar ek was, maar my nie by julle gehad het nie. Aan my moeder, dankie vir liefde en vir wie ek is.

Aan Hanli, wat vir die tegniese versorging verantwoordelik was, jou eindelose geduld, onuitputlike ywer en toewyding word opreg waardeer.

Aan professor Matthee, dankie vir u geduld, die bydraes wat u gemaak het en dat u deurlopend in my geglo het. Aan professor Van Rensburg en meneer Oosthuizen, dankie vir u voorstelle en idees wat daartoe bygedra het om my gedagtes te vorm.

Aan my Hemelse Vader, dankie vir U groot genade.

"[T]here is nothing more practical than a good theory."

Cowen 1976 *TSAR* 147

"Practical men ... generally prefer to leave their major premises inarticulate, yet even for practical purposes the theory generally turns out to be the most important thing in the end."

Holmes *Legal Interpretation* 425

INHOUDSOPGAWE

HOOFSTUK 1 : INLEIDING.....	1
1 VRAAGSTUK IN STUDIE ONDERSOEK.....	1
1.1 Agtergrond.....	1
1.2 Belastingwetgewing	2
1.3 Vraagstuk	4
1.4 Oplossing van vraagstuk.....	4
1.5 Doelstelling van studie	6
2 BELANGRIKHEID VAN STUDIE	6
2.1 Inleiding	6
2.2 Relevante riglyne	6
2.3 Subjektiewe ingesteldheid.....	7
2.4 Bydrae	7
3 RAAMWERK VAN STUDIE	7
3.1 Hoofstuk 2	8
3.2 Hoofstuk 3	8
3.3 Hoofstuk 4	9
3.4 Hoofstuk 5	9
3.5 Hoofstuk 6	9
3.6 Hoofstuk 7	10
3.7 Hoofstuk 8	10
3.8 Hoofstuk 9	10
3.9 Hoofstuk 10	11
3.10 Hoofstuk 11	11
4 AFKORTINGS.....	12
5 SKEMATIESE VOORSTELLING	12
HOOFSTUK 2 : BELASTINGHEFFING	13
1 INLEIDING	13
2 OMSKRYWING VAN BELASTING	13
3 BEVOEGDHEID OM BELASTING TE HEF.....	14
3.1 Inleiding	14
3.2 Voordele van belasting.....	16
3.3 Opoffering	18
3.3.1 Inleiding	18
3.3.2 Vermoë-maatstaf	18
4 REGTE VAN INDIVIDUE	20
4.1 Reël teen statutêre bemoeïing	20

4.2	<i>Contra fiscum</i> -reël	22
5	MODERNE BENADERING	23
	HOOFSTUK 3 : RIGLYNFORMULERING BY "WYE TERME"	25
1	INLEIDING	26
2	AARD VAN WETGEWING	27
2.1	Ontwikkeling van regsreëls	27
2.2	Aard van regsreëls	28
2.3	Reg as "lewende stelsel"	29
2.4	Onderskeid: regsreëls en regsbeginsele	30
2.5	Bronne van regsreëls	32
3	WETGEWINGSPROSES	32
3.1	Aard van wetgewing	32
3.2	Ontstaan van die wetgewingsproses	33
3.3	Beperkinge op wetskepping	34
3.3.1	Taal	34
3.3.2	Denkproses	35
3.4	Wye term as wetskeppingstegniek	36
3.4.1	Inleiding	36
3.4.2	Kernbetekenis	38
3.4.3	Nadele van wye terme	40
3.4.4	Belastingwetgewing	40
4	REGSKEPPENDE FUNKSIE VAN HOWE	44
4.1	Regspreekende gesag	44
4.2	Regskrag van regterlike uitsprake	44
4.3	Dinamiese en kreatiewe proses	45
5	WETSUITLEGPROSES BY WYE TERME	46
5.1	Inleiding	46
5.2	Doel van die wetsuitlegproses	47
5.3	Aard van uitlegproses	48
5.3.1	Identifisering	49
5.3.2	Toepassing	50
5.4	Riglyne deur howe	51
5.4.1	Aard van riglyne	51
5.4.2	Formulering van riglyne	53
5.4.3	Toepassing van riglyne	58
6	SAMEVATTING	59
	HOOFSTUK 4 : DIE GRONDSLAG VAN INKOMSTEBELASTING	62
1	INLEIDING	63
2	GRONDSLAG VAN INKOMSTEBELASTING	63

2.1	Inleiding.....	63
2.2	Die inkomste-konsep	64
2.3	Ekonomiese benadering	67
2.3.1	Fondse-vloei-konsep	67
2.3.2	Aanwas-konsep	67
2.4	Geregtelike benadering	70
2.4.1	Inleiding	70
2.4.2	Fondse-vloei-konsep	74
2.4.3	Kapitaalstruktuur.....	76
2.4.4	Bron-begrip	77
2.4.4.1	Inleiding	77
2.4.4.2	Kapitaal	78
2.4.4.3	Arbeid	78
2.4.4.4	Kapitaal en arbeid	78
2.4.4.5	Kousale verband	79
2.4.5	Substitusie-konsep	80
2.4.6	Vorm van ontvangste.....	81
3	GRONDSLAG VAN INKOMSTEBELASTING IN SUID-AFRIKA.....	82
3.1	Inleiding.....	82
3.2	Definisie van "belasbare inkomste"	82
3.3	Geskiedkundige ontwikkeling	82
3.4	Betekenis van "kapitale aard"	84
3.4.1	Algemeen	84
3.4.2	Antitese van inkomste	84
3.4.3	Ekonomiese betekenis	85
3.4.4	Produktiewe aanwending van kapitaal	87
3.4.5	Welvaart	89
3.4.6	Onderskeid tussen vaste en bedryfskapitaal	90
3.4.7	Bron of ontstaansrede van ontvangste.....	92
4	GEVOLGTREKKING	93
	HOOFSTUK 5 : ONDERSKEID TUSSEN DOEL, MOTIEF EN BEDOELING.....	95
1	INLEIDING	95
2	PSIGOLOGIESE BETEKENISSE.....	97
2.1	Inleiding.....	97
2.2	Praktiese beredenering van gedragspatrone	98
2.2.1	Inleiding	98
2.2.2	Rede	98
2.2.3	Gevolgtrekking.....	102
2.3	Bedoeling, oogmerk, motief en voorsien	102
2.3.1	Inleiding	102

2.3.2	Bedoeling.....	103
2.3.3	Oogmerk of doel.....	105
2.3.4	Motief.....	108
2.3.5	Voorsien.....	110
2.3.6	Gevolgtrekking.....	110
3	STRAFREG.....	112
3.1	Inleiding.....	112
3.2	Skuld (opset).....	113
3.2.1	Suid-Afrikaanse strafreg.....	114
3.2.1.1	Skrywers se standpunte.....	114
3.2.1.2	Regspraak.....	115
3.2.2	Anglo-Amerikaanse strafreg.....	116
3.2.2.1	Standpunte van skrywers.....	116
3.2.2.2	Regspraak.....	120
3.3	Gevolgtrekking.....	122
	HOOFSTUK 6 : WERKLIKE AARD VAN TRANSAKSIE.....	123
1	INLEIDING.....	123
2	<i>PLUS VALET</i> -STELREËL.....	126
2.1	Inleiding.....	126
2.2	Redes vir skynkontrak.....	127
2.3	Inhoud van <i>plus valet</i> -stelreël.....	127
2.4	Saamgestelde transaksies.....	128
2.5	Beperkte aanwending van <i>plus valet</i> -stelreël.....	129
2.6	Opregte bedoeling.....	130
2.7	Fraus legis-reël.....	131
2.8	Sluier van regspersoonlikheid.....	133
2.9	Faktore wat op simulاسie dui.....	134
2.9.1	Feitevraag.....	134
2.9.2	Kontrakterme.....	135
2.9.3	Doel.....	137
2.9.4	Ekonomiese realiteite.....	137
3	"SUBSTANCE VERSUS FORM".....	138
4	WERKLIKE AARD VAN TRANSAKSIE.....	142
5	"SHAM".....	145
6	GEVOLGTREKKING.....	146
	HOOFSTUK 7 : NIEU-SEELANDSE INKOMSTEBELASTINGREG.....	140
1	INLEIDING.....	150
2	STATUTÊRE RAAMWERK.....	151
3	BETEKENIS VAN "INCOME".....	151

3.1	Inleiding.....	151
3.2	Riglyne uit regspraak	153
3.2.1	Aard van betalings.....	153
3.2.2	Doel- of oogmerk-riglyn	155
3.2.3	Aard van transaksie.....	156
3.2.4	Vrug of opbrengs van kapitaal.....	156
3.2.5	Bedryf van 'n besigheid	157
3.2.5.1	Verband tussen handeling en bedryfsmetode	157
3.2.5.2	Doel om wins te maak.....	159
3.2.6	Teenprestasie-riglyn	161
3.2.7	Substitusie-riglyn	162
3.2.8	Winsmaak-skema.....	163
4	INKOMSTE- OF KAPITALE AARD VAN REALISASIEWINSTE.....	163
4.1	Teks van artikel 65(2)	163
4.2	Regspraak.....	164
4.2.1	Subjektiewe ingesteldheid.....	164
4.2.2	Doel en bedoeling.....	164
4.2.3	Doel en motief	173
4.2.4	Doel en gevolg.....	177
4.2.5	Doel en moontlikheid of verwagting	177
4.2.6	Doel en doelwit	178
4.2.7	Doel en metode	179
4.2.8	Veelvoudige oogmerke.....	180
4.2.8.1	Dominante doel	180
4.2.8.2	Tussentydse en uiteindelijke oogmerke.....	183
4.2.8.3	Voorwaardelike doel.....	186
4.2.8.4	"Verdeelbare" doel	187
5	OPSOMMING	188
	HOOFSTUK 8 : AUSTRALIESE INKOMSTEBELASTINGREG	193
1	INLEIDING	194
2	BELASBARE INKOMSTE ("ASSESSABLE INCOME")	195
2.1	Statutêre raamwerk	195
2.1.1	Inleiding	195
2.1.2	Artikel 25(1)	195
3	GEWONE OF GEBRUIKLIKE INKOMSTE-BEGRIP.....	197
3.1	Inleiding.....	197
3.2	Aard van die ontvangste	200
4	"BEDRYF VAN 'N BESIGHEID"-RIGLYN.....	202
4.1	Algemeen.....	202
4.2	Onderskeid tussen "besigheid" en "bedryf van besigheid"	205

4.3	Oorsprong van besigheid-riglyn	206
4.4	Aard van die maatstawwe.....	207
4.5	Verskillende benaderings	208
4.6	Objektiewe faktore	211
4.6.1	Inleiding	211
4.6.2	Omvang van die aktiwiteite	213
4.6.3	Bate tot beste voordeel realiseer.....	216
4.6.4	Kontinuiteit.....	217
4.6.5	Sisteem of stelsel	219
4.6.6	Kommersiële of besigheidsbeginsels	220
4.6.7	Rekeningkundige beginsels en praktyk.....	221
4.7	Trefwydte van besigheidsbedrywighede	221
4.7.1	Inleiding	221
4.7.2	Voldoende verband	222
4.7.3	Integrale deel.....	223
4.7.4	Onafwendbare gevolg	224
4.7.5	Noodsaaklikheid	225
4.7.6	Toevallige ontvangste.....	225
4.7.7	Staking van bedrywighede	226
4.7.8	Ontleding en gevolgtrekking.....	226
4.8	Subjektiewe maatstaf.....	228
4.8.1	Inleiding	228
4.8.2	Vermoë van belastingpligtige	230
4.8.3	Kritiek teen subjektiewe benadering.....	231
4.8.4	Aard van tipe subjektiewe ingesteldheid	231
4.8.5	Besigheidsdoel	235
4.8.6	Alleenstaande transaksies	238
4.9	Doel om wins te maak	239
4.10	Kwessie van graad	241
4.11	Individu of maatskappy	242
5	BESIGHEIDSBEDRYWIGHEID IN DIE LOOP VAN 'N WINSMAAKSKEMA.....	243
5.1	Oorsprong	243
5.2	Onderneming van bedryfsaard	243
5.3	Besigheidsbedrywigheid of kommersiële transaksie met winsmaak-doel.....	245
5.4	Doel om wins te maak	249
6	SUBSTITUSIE- OF VERVANGING-RIGLYN	253
6.1	Inleiding.....	253
6.2	Wyer aanwending	254
6.3	Subjektiewe ingesteldheid	257
6.4	Substansie van transaksie.....	258

6.5	Kritiek deur skrywers	258
7	"INKOMSTE-PRODUSERENDE AKTIWITEIT"-RIGLYN	260
8	OPSOMMING	262
HOOFSTUK 9 : RIGLYNE: INKOMSTE- OF KAPITALE AARD VAN ONTVANGSTE		268
1	INLEIDING	270
2	GRONDSLAG VAN INKOMSTEBELASTINGWET	272
2.1	Inleiding.....	272
2.2	Wye terme	273
2.3	Riglyne deur howe	274
2.4	Statutêre en gemeenregtelike inkomste	276
2.5	Objektiewe en subjektiewe riglyne.....	276
3	BRON OF ONTSTAANSREDE VAN ONTVANGSTE	277
3.1	Inleiding.....	277
3.2	Klassifikasie van aktiwiteite	279
3.3	Transaksie-gebaseerde riglyne	280
3.4	Ontleding en gevolgtrekking	281
4	OBJEKTIEWE INKOMSTE-RIGLYN	283
4.1	Produktiewe aanwending van kapitaal	283
4.1.1	Inleiding	283
4.1.2	Verband tussen ontvangste en aktiwiteit.....	286
4.1.3	Regsraad van onderliggende transaksie.....	288
4.2	Standpunte van skrywers	289
4.3	Meervoudige objektiewe riglyne	292
4.3.1	Inleiding	292
4.3.2	Aard van ontvangste.....	292
4.3.3	Aard van bate	294
4.3.3.1	Inleiding	294
4.3.3.2	<i>Fructus</i>	295
4.3.3.3	Vaste en bedryfskapitaal.....	296
4.3.4	Metode van vervreemding	297
4.3.5	Funksie van transaksie.....	298
4.3.6	Regsraad van transaksie.....	299
4.4	Ontleding en gevolgtrekking	299
4.4.1	Inleiding	299
4.4.2	Inhoud en trefwydte	301
4.4.3	"Produktiewe aanwending"-vereiste.....	301
4.4.4	Realisering van bate.....	302
4.4.5	Realisering en aflossing van finansiële instrumente	305
5	BESIGHEID-RIGLYN	308
5.1	Inleiding.....	308

5.2	Formulering van besigheid-riglyn.....	310
5.3	Bedryf van besigheid	312
5.3.1	Inleiding	312
5.3.2	Algemene eienskappe	313
5.3.2.1	Gewone ervaring en ondervinding van mense	313
5.3.2.2	Kontinuïteit	315
5.3.2.3	Doelgerigte aktiviteit	317
5.3.2.4	Vasgestelde middele.....	317
5.3.2.5	Kommersiële beginsels	319
5.3.2.6	Omvang van aktiwiteite	321
5.3.3	Ontleding en gevolgtrekking.....	322
5.4	Trefwydte van besigheid	324
5.4.1	Algemeen	324
5.4.2	Ontleding en gevolgtrekking.....	325
5.5	Winsmaak-doel	329
6	"BESIGHEIDSBEDRYGWIGHEID IN UITVOERING VAN WINSBEJAGSKEMA"-RIGLYN.....	333
6.1	Inleiding.....	333
6.2	Transaksie in bedryf van besigheid	335
6.3	Selfstandige riglyn	336
6.4	Besigheidsbedrywigheid in die uitvoering van 'n winsbejagskema	338
6.4.1	Inleiding	338
6.4.2	Besigheidsbedrywigheid.....	339
6.4.3	Winsbejagskema	342
6.4.4	Kritiese evaluering.....	348
6.5	Ontleding en gevolgtrekking	353
6.5.1	Besigheidsbedrywigheid.....	354
6.5.2	Winsbejagskema	355
7	SUBJEKTIEWE INGESTELDHEID VAN BELASTINGPLIGTIGE	357
7.1	Inleiding.....	357
7.2	Oorsprong in Suid-Afrikaanse regspraak	360
7.2.1	Inleiding	360
7.2.2	Regspraak	361
7.3	Ontleding en gevolgtrekking	368
8	"VASTE TEENoor BEDRYFSKAPITAAL"-RIGLYN.....	370
8.1	Inleiding.....	370
8.2	"Bedryf van besigheid"-voorvereiste.....	372
8.3	Eienskappe van die "vaste teenoor bedryfskapitaal"-riglyn.....	374
8.4	Subjektiewe ingesteldheid	375
8.5	Funksie van die "vaste teenoor bedryfskapitaal"-riglyn	376
8.5.1	Aard en omvang van besigheidsaktiwiteite	377

8.5.2	Skadevergoeding vir verlies van of beskadiging van bate	378
8.6	"Vaste teenoor bedryfskapitaal"-riglyn as primêre maatstaf.....	378
8.7	Ontleding en gevolgtrekking	379
9	SUBSTITUSIE-RIGLYN.....	381
9.1	Algemeen.....	381
9.2	Essensiële elemente.....	383
9.3	Funksie van plaasvervangende bedrag.....	384
9.4	Werklike aard van vervangende bate of bedrag.....	385
9.5	Substansiële deel van inkomste-produiserende struktuur	388
9.6	Vervreemding van reg op inkomste.....	390
9.6.1	Inleiding	390
9.6.2	Bron van inkomstestroom.....	391
9.6.3	Kousaliteit	393
9.6.4	Regs- en ekonomiese benadering	394
9.6.5	<i>Quid pro quo</i> van belastingpligtige	395
9.6.6	Produktiewe aanwending van kapitaal	395
9.6.7	Ontleding en gevolgtrekking.....	396
9.7	Subjektiewe ingesteldheid	397
10	SAMEVATTING	399
10.1	Bron-riglyn.....	399
10.2	Objektiewe inkomste-riglyn	400
10.3	Besigheid-riglyn.....	400
10.4	"Besigheidsbedrywigheid in die uitvoering van 'n winsbejagskema"-riglyn	400
10.5	"Vaste teenoor bedryfskapitaal"-riglyn	401
10.6	Substitusie-riglyn.....	402
	HOOFSTUK 10 : SUBJEKTIEWE INGESTELDHEID VAN 'N BELASTINGPLIGTIGE	404
1	INLEIDING	404
2	STANDPUNTE VAN AKADEMIESE SKRYWERS.....	405
3	AARD VAN SUBJEKTIEWE INGESTELDHED.....	407
3.1	Inleiding.....	407
3.2	Relevante tipe subjektiewe ingesteldheid.....	408
3.2.1	Inleiding	408
3.2.2	Doel en bedoeling.....	410
3.2.2.1	Algemeen	410
3.2.2.2	Realisasie-entiteite.....	416
3.2.2.3	Gevolgtrekking en aanbeveling.....	417
3.2.3	Doel en motief	419
3.2.4	Doel en verwagting.....	423
3.2.5	Doel en onafwendbare gevolge.....	428
3.3	Meervoudige doelwitte.....	430

3.3.1	Inleiding	430
3.3.2	Dominante (oorheersende) doel.....	431
3.3.2.1	Algemeen	431
3.3.2.2	Kwessie van graad	432
3.3.3	Gelykwaardige hoofdoelwitte	432
3.3.4	Middele of metodes	433
3.3.5	Onmiddellike en uiteindelijke doelwitte	434
4	SAMEVATTING	436
HOOFSTUK 11 : METODOLOGIE.....		440
1	INLEIDING	440
2	TOEPASLIKE RIGLYN	442
2.1	Regsraad.....	442
2.2	Bron.....	443
2.3	Toepaslike riglyn	443
3	TOEPASSINGSPROSES	445
3.1	Objektiewe inkomste-riglyn	445
3.2	Besigheid- of "besigheidsbedrywigheid in die uitvoering van 'n winsbejagskema"-riglyn ..	446
3.3	"Vaste teenoor bedryfskapitaal"-riglyn	449
3.4	Substitusie-riglyn	450
4	GEVOLGTREKKING	453
LYS VAN AFKORTINGS: REGSTYDSKRIFTE EN REGSBOEKE		454
REGISTER: HOFBESLISSINGS, REGSTYDSKRIFTE EN REGSBOEKE.....		467
SKEMATIESE VOORSTELLING		488

HOOFSTUK 1

INLEIDING

1	VRAAGSTUK IN STUDIE ONDERSOEK.....	1
1.1	Agtergrond.....	1
1.2	Belastingwetgewing	2
1.3	Vraagstuk.....	4
1.4	Oplossing van vraagstuk.....	4
1.5	Doelstelling van studie	6
2	BELANGRIKHEID VAN STUDIE	6
2.1	Inleiding	6
2.2	Relevante riglyne	6
2.3	Subjektiewe ingesteldheid.....	7
2.4	Bydrae	7
3	RAAMWERK VAN STUDIE	8
3.1	Hoofstuk 2	8
3.2	Hoofstuk 3	8
3.3	Hoofstuk 4	9
3.4	Hoofstuk 5	9
3.5	Hoofstuk 6	9
3.6	Hoofstuk 7	10
3.7	Hoofstuk 8	10
3.8	Hoofstuk 9	10
3.9	Hoofstuk 10	11
3.10	Hoofstuk 11	12
4	AFKORTINGS.....	12
5	SKEMATIESE VOORSTELLING	12

1 VRAAGSTUK IN STUDIE ONDERSOEK

1.1 Agtergrond

'n Wet is 'n verwoording van regsreëls. 'n Regsreël kan omskryf word as 'n juridiese stelling deur die wetgewer in 'n wetgewende geskrif. Die stelling wat gemaak word, skryf voor of bepaal dat sekere regsgevolge sal intree indien 'n bepaalde feitestel bestaan.

Die feit dat regsreëls in wette geformuleer word, beteken nie dat alle implikasies van die

werklikheid sonder meer daaruit blyk nie. Die wetgewer se vermoë om volledige en alomvattende regsreëls te formuleer word deur twee faktore beperk:

- i) Die wetgewer is op taal as skeppingsmedium in die wetgewingsproses aangewese; en
- ii) die mens se denkproses is inherent gebrekkig.

'n Taal as kommunikasiemedium is kwalitatief en oneksak. 'n Woord het nie noodwendig 'n unieke en duidelike betekenis nie. Die wetgewer is nie alwetend nie en daarom is dit vir hom onmoontlik om bloot deur 'n denkproses alle vraagstukke en omstandighede met betrekking tot die praktiese toepassing van 'n spesifieke regsreël te voorsien.

Die wetgewer maak van verskeie tegnieke gebruik om bogemelde taalkundige beperkings en inherente gebreke in die denkproses aan te vul. Groter sekerheid en voorspelbaarheid kan verkry word deur regsbeginsels te formuleer wat as grondslag vir die formulering van regsreëls kan dien. 'n Regsbeginsel kan as die grondslag of die logiese voorveronderstelling vir die formulering van 'n regsreël beskou word. 'n Verdere tegniek is om wye ("broad") terme te gebruik. Die wetgewer tref 'n kompromie tussen die formulering van duidelike en presiese reëls wat sonder moeite met redelike sekerheid toegepas sal kan word en die gebruik van wye terme wat in konkrete gevalle vasgestel kan word deur die eiesoortigheid van die betrokke omstandighede in ag te neem. Sodoende word probeer om onvoorsiene omstandighede binne die trefwydte van 'n regsreël te bring.

Die gebruik van 'n wye term veroorsaak dat aansienlike diskresie aan die howe gedelegeer word om die betekenis daarvan vas te stel. Die regsinhoud van 'n regsreël verkry eers werklik substansie wanneer dit deur die howe toegepas word. In die uitoefening van hulle diskresie kan die howe 'n riglyn of riglyne formuleer wat 'n meer presiese omskrywing sal gee van die aard en omvang van die statutêre feitestel wat aanwesig moet wees om die voorgeskrewe regsgevolge te laat intree. Riglyne verskaf nie finale oplossings by die interpretasie van 'n wetsbepaling nie. 'n Riglyn dui 'n sekere maatstaf aan wat oorweeg moet word om vas te stel of die regsreël van toepassing is wat sal meebring dat die voorgeskrewe regsgevolge intree.

1.2 Belastingwetgewing

Daar word aan die hand gedoen dat die *Inkomstebelastingwet*¹ onder meer op die volgende regsbeginsel gebaseer is: 'n Persoon wat kapitaal besit en dit produktief aanwend moet op

¹ *Inkomstebelastingwet 58 van 1962* (verder "die *Inkomstebelastingwet*").

opgeneem. "Bruto inkomste" word in die algemeen omskryf om alle bedrae in te sluit wat aan 'n persoon toeval of wat deur hom ontvang word, behalwe ontvangste "van 'n kapitale aard".

Bogemelde regsreël kan as volg uitgedruk word: 'n Ontvangste wat van 'n kapitale aard is, sal nie as "bruto inkomste" belasbaar wees nie.² Dit wil sê, indien sekere statutêre feite bestaan (die ontvangste is van 'n kapitale aard), tree sekere regsgevolge in (die ontvangste is nie as "bruto inkomste" belasbaar nie).

Dit is duidelik dat voorgemelde regsreël 'n onbepaalbare verskeidenheid van omstandighede moet aanspreek. Die frase "van 'n kapitale aard" wat in bogemelde regsreël gebruik is, kan as 'n wye term beskou word. Die wetgewer het nie probeer om alomvattende statutêre voorskrifte neer te lê wat 'n aanduiding gee van die betekenis van dié frase nie. Die diskresie om die betekenis van die frase "van 'n kapitale aard" vas te stel en dit spesifiek op 'n unieke en konkrete feitestel toe te pas, is deur die wetgewer aan die howe oorgelaat. Sodoende word probeer om onvoorsiene omstandighede binne die trefwydte van dié regsreël te bring. Die howe oefen dié diskresie uit deur riglyne te formuleer wat 'n aanduiding gee van die omstandighede waarin 'n ontvangste van 'n kapitale of nie-kapitale aard sal wees. Die riglyne wat die howe formuleer is in werklikheid 'n wye algemene stelling wat nie noodwendig 'n omvattende omskrywing van die frase "van 'n kapitale" of van die teenstellende begrip "inkomste" gee nie, maar eerder beskou kan word as 'n aanduiding van die onderliggende beginsel wat toegepas word op die spesifieke feitestel in oorweging.

Daar word in die regspraak aangevoer dat daar sekerheid bestaan oor die aard en inhoud van die verskillende riglyne wat die howe geformuleer het en dat probleme bloot by die toepassing van die verskillende riglyne bestaan.³ Daar word egter aan die hand gedoen dat die knelpunte wat by die konkretiseringsproses (dit wil sê die toepassing van die riglyne op die konkrete feitestel in oorweging) bestaan direk verband hou met die gebrek aan regssekerheid wat bestaan oor die inhoud en toepassingsveld van die verskillende riglyne. Hierdie gebrek aan regssekerheid is die primêre faktor wat daartoe bydra dat probleme met die toepassing van die inkomste-kapitaal riglyne ondervind word.⁴ Die gebrek aan

¹ *Inkomstebelastingwet* 58 van 1962 (verder "die *Inkomstebelastingwet*").

² 'n Gedeelte van ontvangste van 'n kapitale aard (25% van die netto kapitaalwins in die geval van individue en 'n spesiale trust en 50% in ander gevalle) word as belasbare kapitaalwins belas ingevolge a 26A saamgelees met die Agste Bylae tot die *Inkomstebelastingwet*.

³ Sien *COT v Booysens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10 26; *Realization Co v COT*, SR 1951 1 SA 177 (SR), 17 SATC 139 150; *Natal Estates Ltd v SIR* 1975 4 SA 177 (A), 37 SATC 193 218; *John Bell & Co (Pty) Ltd v SIR* 1976 4 SA 415 (A), 38 SATC 87 103.

⁴ Die gebrek aan regssekerheid wat bestaan oor die aard en inhoud van 'n riglyn word in *CIR v Pick 'n Pay*

regssekerheid veroorsaak verder dat die howe verskillende “relevante” riglyne toepas wat skynbaar in gelyke mate as juis beskou word en tot verskillende gevolgtrekkings kom selfs al word daar na dieselfde hofbeslissings as gesag te verwys.⁵

1.3 Vraagstuk

Die vraagstuk wat in die studie ondersoek word, is of daar groter regssekerheid ten opsigte van die toepassing van die onderskeie inkomste-kapitaal riglyne by ontvangste verkry kan word deur:

- i) die onderliggende gedagterigtings wat die formulering van die betrokke riglyne ten grondslag lê, te ondersoek en toe te pas;
- ii) die geformuleerde riglyne meer noukeurig te omskryf deur na omstandighede en faktore te verwys wat eiesoortig of kenmerkend is aan die tipiese omstandighede wat daarop sal dui dat die maatstawwe wat ten opsigte van bepaalde riglyne geïdentifiseer is, wel bestaan;
- iii) die toepassingsveld van die onderskeie riglyne te oorweeg om vas te stel of sekere riglyne slegs in bepaalde omstandighede aanwending sal vind; en
- iv) 'n psigologiese onderskeid te tref tussen die verskillende tipes subjektiewe ingesteldhede wat 'n individu kan openbaar en die tipe wat vir die inkomste-kapitaal-riglyne relevant is, te identifiseer en die konsekwente aanwending daarvan te ondersoek.

1.4 Oplossing van vraagstuk

In die oplossing van bogemelde vraagstuk sal aan die volgende aspekte aandag geskenk word:

- i) Die ontwikkeling en toepassing van die riglyne wat die howe in Australië, Nieu-Seeland en Suid-Afrika geformuleer het om 'n onderskeid te tref tussen ontvangste

Employee Share Purchase Trust 1992 4 SA 39 (A), 54 SATC 271 geïllustreer. Ar Smalberger maak op 280 die opm dat die riglyn “operation of business in carrying out a scheme of profit-making” ’n “rather clumsy phrase” is. Dit impliseer dat die inherente kenmerke van dié riglyn nie duidelik blyk uit die omskrywing daarvan nie.

⁵. Die drie-teen-twee meerderheidsuitspraak in *CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust* 1992 4 SA 39 (A), 54 SATC 271 is 'n sprekende voorbeeld. In beide die minderheids- sowel as die meerderheidsuitspraak is na “oortuigende” gesag verwys, veral wat betref die verskillende relevante riglyne wat die howe geformuleer het om die onderhawige kwessie aan te spreek. Die onderliggende gedagterigtings wat die onderskeie riglyne ten grondslag lê, is egter nie in die minderheidsuitspraak in ag geneem nie. Dit het daartoe aanleiding gegee dat gefokus is op 'n riglyn wat nie toepaslik was in die betrokke omstandighede nie.

- van 'n inkomste- en kapitale aard. Die ontwikkeling van die relevante riglyne in die Australiese en Nieu-Seelandse inkomstebelastingreg word oorweeg omdat:
- (a) die grondslag van inkomstebelasting in dié lande wesenlik ooreenstem met Suid-Afrika;⁶
 - (b) die howe daar na dieselfde brongesag verwys as uitgangspunt vir die ontwikkeling van die riglyne om 'n onderskeid te tref tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard;⁷
 - (c) die howe in Nieu-Seeland na gesag in Suid-Afrika verwys het by die toepassing van sekere riglyne om tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard te onderskei;⁸
 - (d) die howe daar nuwe toepassings vir die bestaande riglyne ontwikkel het⁹ en die moontlikheid bestaan dat hierdie toepassings ook in Suid-Afrika aangewend kan word; en
 - (e) die howe in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingregspraak al hoe meer na Australiese regspraak verwys as gesag vir hulle uitsprake.¹⁰
- ii) Die standpunt dat die premis wat die riglynformulering deur die howe ten opsigte van die onderskeid tussen ontvangste van inkomste- of kapitale aard ten grondslag lê, inderdaad gebaseer is op 'n klassifikasie van die onderliggende handelinge of transaksies wat tot die ontvangste in ooreweging aanleiding gee.
- iii) Die grondslag van voorgemelde riglyne, dit wil sê pas die howe die riglyne toe deur die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige in ag te neem, of word die riglyne bloot op objektief waarneembare feite gebaseer wat 'n aanduiding gee van die

⁶. Sien *CIR v Golden Dumps (Pty) Ltd* 1993 (A), 55 SATC 198 205 waar war Nicholas daarop wys dat die *New South Wales Act of 1895* as model gebruik is vir die opstel van die eerste inkomstebelastingwet van die Unie van Suid-Afrika, *Income Tax Act 1914*.

⁷. Sien veral die beslissing in die Skotse hof in *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 159.

⁸. Sien *CIR v Walker* [1963] NZLR 339 waar judge North op 346 na *CIR v Paul* 1956 3 SA 335 (A), 21 SATC 1 verwys.

⁹. Sien onder meer die wyer toepassing van die substitusie-riglyn in die Australiese reg in *FCT v Myer Emporium Ltd* (1987) 18 ATR 693. Sien hfst 8 par 3.5 vir 'n bespreking van die substitusie-riglyn.

¹⁰. In *ITC 1634* (1997) 60 SATC 235 250 maak r Wunsh die vlg opm oor die gebruik van Australiese gesag in die oplossing van inkomstebelasting-kwessies: "The principles laid down in the Australian cases, dealing with a statute the structure of which is essentially and in substance the same as ours, make sense and leads to a fair and reasonable treatment which must be in accordance with the intention of the Act." Sien onder meer die volgende onlangse beslissings: *CIR v Cactus Investments (Pty) Ltd* 1996 (T), 59 SATC 1; *ITC 1636* (1998) 60 SATC 267; *ITC 1634* (1998) 60 SATC 235; *Seeff Properties CC v CIR* 1993 (K), (1998) 60 SATC 407.

aard van die ontvangste, of word 'n subjektiewe sowel as objektiewe benadering gevolg.

- iv) Die relevante tipe subjektiewe ingesteldheid wat deurslaggewend is indien die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige 'n belangrike rol speel by die toepassing van die riglyne wat die howe geformuleer het.

1.5 Doelstelling van studie

Die oorkoepelende doelstelling van die studie is om groter regssekerheid in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg te bevorder deur 'n samehangende metodologie te formuleer ten opsigte van die konsekwente toepassing van die verskillende inkomste-kapitaal riglyne in Suid-Afrika wat prakties deur die howe, wetsuitleggers en belastingpraktisyne aangewend kan word by die vasstelling van die inkomstebelastingaard van ontvangste.

2 BELANGRIKHEID VAN STUDIE

2.1 Inleiding

Dit is vir die konsekwente toepassing en regverdige heffing van inkomstebelasting van kardinale belang dat daar regssekerheid bestaan oor die trefwydte van die kernbegrip "inkomste" en die onderskeid tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard omdat dit die alomvattende kriterium bied waarvolgens inkomstebelasting in Suid-Afrika gehef word.¹¹

2.2 Relevante riglyne

Daar sal aangedui word dat dit veral belangrik is om die relevante riglyn in die konteks van die onderliggende aktiwiteit wat tot die ontvangste aanleiding gee, te beoordeel, want die toepassing van 'n verkeerde riglyn kan potensieel tot nadelige belastingresultate vir die belastingpligtige aanleiding gee. 'n Belastingpligtige kan 'n transaksie op 'n bepaalde wyse aangaan omdat hy van mening is dat 'n sekere riglyn op die transaksie van toepassing is om die inkomstebelastingaard van die daaruit voortspruitende ontvangste te bepaal. 'n Ander riglyn wat tot ander, moontlik meer voordelige, inkomstebelastinggevolge aanleiding sou gegee het, kon die oorspronklike besluit beïnvloed het om die transaksie op 'n bepaalde wyse uit te voer.

¹¹ Die invoeging van die Agste Bylae tot die *Inkomstebelastingwet* wat die heffing van kapitaalwinstbelasting reël maak dié onderskeid soveel te meer belangrik, veral omdat slegs 'n sekere persentasie van ontvangste wat nie van 'n inkomste-aard is nie belas word.

2.3 Subjektiewe ingesteldheid

Die howe in Suid-Afrika verwys onderskeidelik na die begrippe "bedoeling", "doel", "motief" en "verwagting" om die tipe subjektiewe ingesteldheid van 'n belastingpligtige aan te dui wanneer die inkomste- of kapitale aard van ontvangste oorweeg word.¹² Die versuim van die howe om deurlopend na 'n spesifieke tipe subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige te verwys wat relevant is om die inkomstebelastingaard van ontvangste te bepaal, het veroorsaak dat daar verwarring ten opsigte van dié aspek van die inkomstebelastingreg bestaan.

Om hierdie rede word in oorweging gegee dat dit van kardinale belang is om die tipe subjektiewe ingesteldheid vas te stel wat van deurslaggewend belang is in die ondersoek om die aard van ontvangste te bepaal. Groter duidelikheid oor die tipe subjektiewe ingesteldheid van 'n belastingpligtige wat deurslaggewend is, kan 'n bydrae lewer tot regssekerheid omdat

- i) dit sal voorkom dat 'n belastingpligtige in sy getuienisvoering om te bewys dat 'n ontvangste van 'n kapitale aard is op die "verkeerde" tipe subjektiewe ingesteldheid fokus; en
- ii) dit belastingbeplanners en -adviseurs sal help om op 'n sistematiese en deurdagte wyse relevante faktore te identifiseer wat verband hou met die tipe subjektiewe ingesteldheid wat deurslaggewend is om die inkomste- of kapitale aard van 'n betrokke ontvangste te bepaal.

2.4 Bydrae

Daar word aan die hand gedoen dat die belangrikheid van dié studie betrekking het op die bydrae wat die studie sal maak om meer regssekerheid te verskaf oor die inhoud, trefwydte en toepassing van die inkomste-kapitaal-riglyne by ontvangste en die tipe subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige wat in die verband deurslaggewend is. Daar word aan die hand gedoen dat die implementering van kapitaalwinsbelasting in Suid-Afrika nie die belangrikheid van die studie beïnvloed nie. Dit is steeds tot belastingpligtiges se voordeel om duidelik tussen ontvangste van 'n inkomste- of kapitale aard te onderskei, want slegs 'n gedeelte van kapitale winste word belas.

3 RAAMWERK VAN STUDIE

Hier onder volg 'n gestruktureerde indeling volgens hoofstukke van die verskillende aangeleenthede wat in hierdie studie aangespreek word om by 'n oplossing van bogemelde

vraagstuk te kom.

3.1 Hoofstuk 2

Die doel van hoofstuk 2 is om die vraagstuk binne 'n inkomstebelastingperspektief te plaas deur inleidende opmerkings te maak oor:

- i) die bevoegdheid van die staat om belasting te hef;
- ii) die regte van belastingpligtiges in dié verband; en
- iii) die uitgangspunte wat die heffing van belasting ten grondslag lê.

3.2 Hoofstuk 3

Die doel van hoofstuk 3 is om die regsteoretiese aard te bespreek van die wetsuitlegprobleem wat die betekenisbepaling van die frase "van 'n kapitale aard" en die begrip "inkomste" in die inkomstebelastingreg ten grondslag lê. Sodanige bespreking sal daartoe bydra om:

- i) die vraagstuk in hierdie studie meer oordeelkundig en omvattend te evalueer;
- ii) die skynbaar teenstrydige en onversoenbare uitsprake van regters oor die vraagstuk beter toe te lig; en
- iii) aan te toon dat daar 'n regsteoretiese grondslag is vir die toepassing van sekere tegnieke deur die howe in die oplossing van die vraagstuk.

'n Volledige bespreking van die wetskeppings- en wetsuitlegproses en die teoretiese grondslae van sodanige prosesse val buite die omvang van hierdie studie en sal nie in detail oorweeg word nie.

Die volgende kwessies sal in die konteks van die vraagstuk oorweeg word:

- i) die aard van wetgewing;
- ii) die gebruik van 'n wye ("broad" of "wide") wetsterm deur die wetgewer as 'n wetskeppingstegniek;
- iii) die kreatiewe funksie wat die howe vervul om aan wye wetsterme betekenis te gee;
- iv) die formulering van riglyne deur die howe om as hulpmiddel te dien om die betekenis van wye wetsterme vas te stel; en
- v) die toepassing van bogemelde op die inkomstebelastingreg in Suid-Afrika.

¹² Sien hfst 11 par 3.1.

3.3 Hoofstuk 4

In hoofstuk 4 sal aandag gegee word aan die begrippe "inkomste" en "kapitaal" as die basiese konsepte wat die inkomstebelastingreg ten grondslag lê. Daar sal probeer word om algemene beginsels te identifiseer wat internasionaal geformuleer is om as hulpmiddele te dien om tussen die begrippe "inkomste" en "kapitaal" te onderskei. Om meer duidelikheid oor die betekenis van die begrip "inkomste" te kry, sal die verskillende leerstellings onderliggend aan die inkomste-begrip ondersoek word. Daar sal veral aandag gegee word aan die ontstaan en ontwikkeling van die twee onderliggende filosofieë wat ten grondslag lê van die aanvanklike vorming van denkrigtings aangaande die basiese inkomste-begrip vir doeleindes van die inkomstebelastingreg, naamlik die ekonomiese en geregtelike benaderings. Die aanwending van hierdie beginsels in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg sal ook ondersoek word. Daar sal nie probeer word om die teoretiese basis en die funksionaliteit van die begrip "inkomste" as die basis van inkomstebelasting krities te evalueer nie.

3.4 Hoofstuk 5

Die doel van hoofstuk 5 is om aandag te gee aan:

- i) die psigologiese onderskeid tussen die verskillende tipes subjektiewe ingesteldhede waarmee 'n individu 'n handeling verrig, naamlik sy bedoeling, oogmerk en motief; en
- ii) die onderskeid wat in die strafreg tussen die opset, oogmerk en motief van 'n individu getref word en die aanwending van sodanige onderskeid in die oplossing van regsquessies.

Aangesien die vraagstuk in hierdie studie ook aandag gee aan die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige, word aan die hand gedoen dat dit vir die doeleindes van hierdie studie belangrik is om te bepaal wat die teoretiese betekenis van, en die onderskeid tussen, die begrippe "oogmerk", "motief" en "bedoeling" in 'n psigologiese konteks is. Die funksie van die ondersoek na die psigologiese betekenis van voorgemelde begrippe is nie bloot om die teoretiese betekenis daarvan te bepaal nie. Dit gaan ook nie sonder meer daaroor om vas te stel of 'n onderskeid in betekenis teoreties moontlik is nie. Die ondersoek is daarop gerig om in die konteks van die inkomstebelastingreg 'n bydrae te maak tot die oplossing van die vraagstuk wat in hierdie studie ondersoek word.

3.5 Hoofstuk 6

In hoofstuk 6 word aandag gegee aan 'n fundamentele leerstelling van die Suid-Afrikaanse reg dat die hoewe by die beoordeling van die regsgevolge van 'n transaksie slegs aan die ware bedoeling van die partye gevolg gee en nie aan 'n skyn wat die partye probeer om tot stand bring nie. Hierdie beginsel vind ook toepassing in die Suid-Afrikaanse

inkomstebelastingreg. Die toepassing van bogemelde leerstelling, en ander reëls wat skynbaar dieselfde regsgevolge het, deur die hof in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg word ondersoek.

In die konteks van die vraagstuk wat in dié studie aangespreek word, is dit noodsaaklik om eers die werklike regs aard van 'n transaksie te bepaal deur die ware bedoeling van die partye vas te stel voordat die riglyne toegepas word wat in die regspraak geformuleer is om tussen ontvangste van 'n inkomste- of kapitale aard te onderskei.¹³

3.6 Hoofstuk 7

In hoofstuk 7 sal aandag geskenk word aan die inkomstebelastingregpraak in Nieu-Seeland met die doel om:

- i) die eienskappe van die verskillende riglyne te identifiseer wat volgens die geregshowe 'n rol speel om die inkomste- of kapitale aard van ontvangste te bepaal;
- ii) die tipe subjektiewe ingesteldheid te identifiseer wat in die konteks van die inkomstebelastingwetgewing deurslaggewend is om die aard van ontvangste te bepaal.

3.7 Hoofstuk 8

In hoofstuk 8 sal aandag gegee word aan die riglyne wat in Australië die basis vorm van die inkomste- of kapitale aard van ontvangste. Daar sal in besonderhede ondersoek ingestel word na die uitgangspunte wat die onderskeid tussen ontvangste van 'n inkomste- en van 'n kapitale aard ten grondslag lê.

In dié evalueringsproses sal aandag gegee word aan die rol wat die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige in die toepassing van die geïdentifiseerde riglyne speel.

3.8 Hoofstuk 9

In hoofstuk 9 sal aandag gegee word aan die inkomste- of kapitale aard van ontvangste in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg. Daar sal in besonderhede:

- i) ondersoek ingestel word na die uitgangspunte wat ten grondslag lê van die onderskeid tussen ontvangste van 'n inkomste- en van 'n kapitale aard;

¹³ Die riglyn wat bv toegepas behoort te word om die inkomstebelastingaard van 'n ontvangste te bepaal wat by die aflossing van 'n finansiële instrument ontvang word, kan verskil van die riglyn wat toegepas word waar die ontvangste voorspruit uit die verkoop van die finansiële instrument. Sien hfst 9 par 4.4.5.

- ii) probeer word om die riglyne wat die howe in Suid-Afrika geformuleer het om 'n onderskeid tussen ontvangste van 'n inkomste- en van 'n kapitale aard te maak, te identifiseer en krities te evalueer;
- iii) ondersoek ingestel word na die moontlikheid dat die howe 'n objektiewe riglyn toepas om die aard van ontvangste te bepaal sonder 'n verwysing na die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige;
- iv) aandag gegee word aan die rol wat die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige in die toepassing van die geïdentifiseerde riglyne speel; en
- v) 'n vergelyking getref word met die riglyne wat in Australië en Nieu-Seeland geformuleer is met die doel om vas te stel:
 - (a) wat die wesenlike ooreenkomste en verskille is; en
 - (b) in welke mate die aanwendingveld van die verskillende riglyne gelyksoortig is.

3.9 Hoofstuk 10

In hoofstuk 10 sal probeer word om groter sekerheid te kry oor die aard van die tipe subjektiewe ingesteldheid van 'n belastingpligtige wat vir doeleindes van die inkomstebelastingreg relevant is en as 'n deurslaggewende oorweging deur die howe in Suid-Afrika in ag geneem word om die inkomste- of kapitale aard van ontvangste te bepaal. Daar sal verder probeer word om vas te stel of

- i) die howe 'n onderskeid tref tussen die verskillende tipes subjektiewe ingesteldhede wat 'n belastingpligtige kan openbaar;
- ii) daar 'n bepaalde tipe subjektiewe ingesteldheid is wat deurslaggewend is om te bepaal of ontvangste van 'n inkomste- of kapitale aard is; en
- iii) die onderskeid tussen die verskillende tipes subjektiewe ingesteldhede, indien dit wel gemaak word, konsekwent toegepas word by die aanwending van die verskillende riglyne wat die howe geformuleer het om tussen ontvangste van 'n kapitale aard te onderskei.

In bogemelde ondersoek sal verwys word na die standpunt wat die howe in Australië en Nieu-Seeland ingeneem het met die doel om meer sekerheid oor die aspek te verkry.

Daar sal laastens ook 'n aanbeveling gemaak word oor die benadering wat die howe behoort te volg by die toepassing en aanwending van die riglyne wat die howe geformuleer het om

aan te dui dat 'n ontvangste van 'n inkomste- of kapitale aard is.

3.10 Hoofstuk 11

In hoofstuk 11 sal probeer word om 'n samehangende metodologie te formuleer wat deur die howe, wetsuitleggers en belastingpraktisyns aangewend kan word om op 'n logiese en konsekwente wyse die riglyne toe te pas wat die howe in Suid-Afrika ontwikkel het om die inkomste- of kapitale aard van ontvangste te bepaal.

4 AFKORTINGS

Om verwysings na oorspronklike bronne wat as gesag gebruik word te vergemaklik, word 'n lys van afkortings aangeheg. Die basiese verwysingsvorm wat deurlopend in dié studie gebruik word, is:

- i) By regstydskrifte: die skrywer se van, 'n afkorting van die naam van die regstydskrif in kursief en die bladsy waarna verwys word, byvoorbeeld "Blum 1967 *U Chicago L Rev* 487". In die lys van afkortings is daar 'n volledige verwysing na die naam van die artikel sowel as die naam van die regstydskrif, byvoorbeeld "Blum "Motive, Intent and Purpose in Federal Income Taxation" 1967 *University of Chicago Law Review* 485".
- ii) By regsboeke: die skrywer se van, 'n afkorting van die publikasie se naam in kursief en die bladsy waarop die verwysing voorkom, byvoorbeeld "Hahlo en Kahn *Legal System* 132". In die lys van afkortings is daar 'n volledige verwysing na die naam van die publikasie en die publikasiedatum, byvoorbeeld "Hahlo en Kahn *The South African Legal System and its Background* 1973."

5 SKEMATIESE VOORSTELLING

Om die lees van die studie te vergemaklik, word 'n skematiese voorstelling aangeheg van die kernaspekte wat in die studie bespreek word. Die hoofindeling wat gemaak word, is die onderskeid tussen die formulering en die toepassing van die inkomste-kapitaal riglyne deur die howe. By die formulering van dié riglyne is aandag geskenk aan sekere teoretiese aspekte, asook wat die aard en inhoud van die onderskeie riglyne is. By die toepassing van dié riglyne is aandag gegee aan sekere voorvereistes waaraan eerstens voldoen moet word, byvoorbeeld die vasstelling van die ware regs aard van die ontvangste-genererende transaksie, en die benadering wat die howe volg deur 'n waarde-oordeel te vel. Bogemelde aspekte kan beskou word die boustene van die metodologie wat geformuleer word.

HOOFSTUK 2

BELASTINGHEFFING

1	INLEIDING.....	13
2	OMSKRYWING VAN BELASTING	13
3	BEVOEGDHEID OM BELASTING TE HEF	14
3.1	Inleiding.....	14
3.2	Voordele van belasting	16
3.3	Oppoëring	18
3.3.1	Inleiding	18
3.3.2	Vermoë-maatstaf.....	18
4	REGTE VAN INDIVIDUE.....	20
4.1	Reël teen statutêre bemoeiing	20
4.2	<i>Contra fiscum</i> -reël	22
5	MODERNE BENADERING	23

1 INLEIDING

Die doel van hierdie hoofstuk is om die studie in perspektief te plaas deur inleidende opmerkings te maak oor

- i) die bevoegdheid van die staat om belasting te hef;
- ii) wat die regte van belastingpligtiges in dié verband is; en
- iii) die uitgangspunte wat die heffing van belasting ten grondslag lê.

2 OMSKRYWING VAN BELASTING

Belasting in 'n wyer sin van die woord kan beskou word as die oorgawe van sekere natuurlike regte ten opsigte van eiendom deur individue as gevolg van sekere aansporings.¹

¹ Epstein *Taxation* 53 54; Theron 1994 *TSAR* 353 verwys na die aanvanklike regverdigingsgrond vir die heffing van belasting, nl die ruil- en versekeringsteorie. Volgens dié teorie is belasting deur onderdane betaal in ruil vir sekuriteit en vir die verskaffing van sekere goedere en dienste. Rhys-Williams *Taxation and Incentive* 13 verwys na die gemeenskap se houding jeens aansporings en belasting. Sy maak 'n onderskeid tussen aansporings wat op vrees gebaseer is, aansporings wat gebaseer is op 'n verwagting om sekere voordele te verkry en 'n bereidwilligheid om belasting in belang van die gemeenskap te aanvaar. Op 35 verwys sy na die

Hierdie oorgawe van regte is nie vrywillig nie.² Belasting kan derhalwe omskryf word as 'n verpligte bydrae wat deur 'n orgaan van die staat vir doeleindes van openbare belang gehef word.³ Dit blyk uit bogemelde omskrywing dat belasting twee essensiële eienskappe het:

- i) Die betaling van belasting is onvrywillig; en
- ii) dit word tot voordeel van die gemeenskap gehef.

3 BEVOEGDHEID OM BELASTING TE HEF

3.1 Inleiding

Daar word algemeen deur die gemeenskap aanvaar dat die staat se bevoegdheid om belasting te hef en die uitoefening van hierdie bevoegdheid onmisbaar vir die effektiewe werking van die staat is. Daar word beweer dat die mag of bevoegdheid om te belas inherent aan elke soewereine staat is.⁴ Hierdie benadering is gebaseer op die beginsel dat elke

verskillende ontwikkelingsfasies van die idees wat die grondslag vir belastingheffing gevorm het. In die vroeë feodale fase is belasting betaal vir die verdedigingspligte wat die heerser verrig het.

- ². Seligman *Taxation* 1-3 wys daarop dat in primitiewe gemeenskappe die individu vrywillige bydraes, in die vorm van sy persoonlike arbeid of eiendom, gemaak het om die heerser te ondersteun om die sosiale orde te beskerm. Hierdie morele "verpligting" het egter mettertyd plek gemaak vir verpligte bydraes. Lucas *Principles of Politics* 264 maak die vlg opm: "Taxes, although contributions, are not voluntary contributions." Theron 1994 *TSAR* 354 merk op: "Belastings is dus nie vrywillige betalings nie, maar gedwonge betalings tot voordeel van die gemeenskap as geheel." Epstein *Taxation* 49 omskryf belasting sô: "Taxation is the power to coerce other individuals to surrender their property without their consent." Hosten ea *Introduction* 569 sê: "Taxes are compulsory levies ..." Grbich 1976 *U New South Wales LJ* 227 gee die vlg omskrywing van belasting: "Tax is a means by which the government expropriates private property without compensation. Taxes are a tool by which an elected government imposes political power to override the spending power of private persons or aggregations of private interest." Sien verder Beale 1923 *Harv L Rev* 1-2; Anon *Encyclopaedia Britannica* 408.
- ³. Lucas *Principles of Politics* 263 omskryf belasting as: "A tax is a contribution, the taxpayer gives of his ... money, along with many other people, in order that together they may achieve certain common purposes." In *Matthews v The Chicory Marketing Board Victoria* (1938) 60 CLR 263 beslis *chief justice* Latham op 276 dat belasting "a compulsory exaction of money by a public authority for public purposes, enforceable by law, and not a payment for services rendered" is. Sien ook Davies *Revenue Law* 3.
- ⁴. Sien die verwysing in Silke *Tax Avoidance* 561 na Adam Smith *Wealth of Nations* wat sê: "The subjects of every state ought to contribute towards the support of the Government ..." Seligman *Taxation* 1 wys daarop: "To the citizen of the modern state, taxation, however disagreeable it may be, seems natural." Singer *Statutory Construction* 287 sê: "It is a matter of common understanding that the power to tax and the exercise of that power are indispensable to the effective operation of government." En verder op 388: "By conception and by definition the purpose of tax is to provide funds for the support of government ..." Epstein *Taxation* 49 verwys ook na die siening dat die staat se bevoegdheid om belastings te hef as "an inherent and indispensable power of the sovereign" beskou kan word. Sneed 1965 *Stan LR* 594 gee die vlg uiteensetting van waar 'n belastingstelsel in die politieke orde inpas: "To commence with fundamentals, the Constitution establishes a framework within which our governmental institutions, including our system of taxation, must be fitted. Therefore, the criterion of Political Order proclaims that tax law shall be based on the power to tax, established and allocated by the Constitution, that such power shall be employed in a way consistent with the

individueel verantwoordelik gehou behoort te word om die staat te help in verhouding tot sy vermoë om homself te kan help of om te kan betaal.⁵ Belasting verskaf aan die staat die nodige fondse wat die staatsorgane ondersteun om behoorlik te funksioneer.⁶ Uit hierdie hoek gesien, wil dit voorkom of die primêre doelwit met die heffing en invordering van belasting is om inkomste vir staatsuitgawes in te vorder. Daar is egter verskeie ander doelwitte wat ook met die heffing van 'n bepaalde tipe belasting nagevolg kan word, byvoorbeeld die regulering van die ekonomie.⁷ Daar is veral twee primêre take van die staat wat onderliggend aan die heffing van belasting is:

- i) die behoorlike verdeling van die koste om openbare dienste te verskaf; en
- ii) die herverdeling van rykdom.⁸

Twee beginsels het ontwikkel⁹ wat op die billikheid en regverdigheid van die heffing van 'n

protection afforded the individual by this charter, and that enactment and administration of tax law shall correspond to the division of authority which it envisions." Lehman 1979 *Wis L Rev* 491 maak die vlg opm oor die regverdigheid en wettigheid van 'n staat se handelinge. Hy sê: "State power has become the subject of philosophical inquiry concerned with the legitimacy of state organisation and authority, and with the nature, extent and conditions of the obligation to heed that authority. According to this way of thinking, a state's acts are justified and legitimated (that is, become matters of obligation) by their pedigree." Kyk ook Anon *Encyclopaedia Britannica* 413 waar as volg opgemerk word: "The power to impose taxes is generally recognized as a right of governments." Die Grondwet van die Republiek van Suid-Afrika 108 van 1996 maak nie spesifiek voorsiening vir die bevoegdheid van die staat om belasting te hef nie. Dit blyk ingevolge die Grondwet 'n inherente reg van die staat te wees. Die bevoegdhede van die provinsiale regerings om belasting te hef word wel ingevolge die Grondwet afgebaken. Sien a 77.

- 5. Seligman *Income Tax* 4 stel die ontwikkeling as volg: "The history of finance ... shows the evolution of the principle of faculty or ability to pay - the principle that each individual should be held to help the state in proportion to his ability to help himself."
- 6. Sien Theron 1994 *TSAR* 354 se verwysing na die teorie van absolute belastingpligtigheid wat die beginsel as grondslag het dat die staat nie sonder die nodige fondse kan funksioneer nie. In *Vesty v HRC* [1979] 3 All ER 976 spreek *lord Wilberforce* hom teen sodanige inherente reg uit. Hy beslis op 984: "Taxes are imposed on subjects by Parliament. A citizen cannot be taxed unless he is designated in clear terms by a taxing Act as a taxpayer, and the amount of his liability is clearly defined."
- 7. MacAdam en Smith *Statutes* 298 omskryf die doel van belastingheffingsbepalings as: "Taxing provisions are provisions concerning the gathering of taxation revenues in their many forms under the authority of Parliament for the purposes of government." Shalizi, Swaroop en Leechor *Tax Reform* 1 gee die vlg uiteensetting van die motivering vir belasting in ontwikkelende lande: "The dominant motivation for taxation in developing countries is to finance the public administration and the public provision of economic and social services. Secondary motivations are the redistribution of income and the correction of market imperfections." Sneed 1965 *Stan LR* 568 wys op verskeie doelstellings wat 'n belastingstruktuur kan beïnvloed. Sien ook Toby *Income Tax* 29; Epstein *Taxation* 53 54; Davies *Revenue Law* 3; Grbich 1976 *U New South Wales LJ* 227; Anon *Encyclopaedia Britannica* 408.
- 8. Sneed 1965 *Stan LR* 575 gee in oorweging: "A somewhat narrower frame of reference for viewing the imposition of taxes is to state the matter in terms of two related, but nonetheless distinct, tasks of government - those of securing a proper distribution of the cost of specific public services and of achieving a proper distribution of wealth."
- 9. Hierdie ontwikkeling van geregtigheid in belasting het gepaardgegaan met die ontwikkeling en verandering

belasting gebaseer is, naamlik:

- i) Die koste van openbare dienste moet gedra word in verhouding tot die voordele wat deur die dienste verskaf word; en
- ii) belasting word beskou as 'n opoffering wat gebaseer is op die vermoë om te betaal en dit staan onafhanklik van enige voordele wat verskaf word en word nie daardeur beïnvloed nie.¹⁰

Hierdie beginsels verskaf ook aan die staat riglyne vir die uitvoering van bogemelde take.

3.2 Voordele van belasting

Volgens dié benadering sal die toepassing en nakoming van belastingwetgewing slegs suksesvol wees indien doelstellings nagevolg word wat 'n voordeel aan die gemeenskap bied.¹¹ Hiervolgens is die doel met die invordering van belasting nie soseer die insameling van staatsfondse op sigself nie. Die premis wat dié benadering ten grondslag lê, is dat 'n belastingstelsel slegs suksesvol sal wees indien die uiteindelijke doelwitte van die stelsel

van sosiale en ekonomiese omstandighede. Seligman *Taxation* 1 sê: "[T]he taxes of today are different from those of former times ... our ideals of justice in taxation change with the alteration in social conditions. ... the theories of taxation as well, vary with the economic basis of society."

¹⁰. Sien Sneed 1965 *Stan LR* 575. Musgrave 1967 *Harv L Rev* 45-46 onderskei ook twee benaderings tot die heffing van belasting, nl 'n persoon se vermoë om by te dra of om 'n opoffering te maak en 'n persoon se bydrae op grond van sy besteding. Hy sê: "In particular, two approaches must be distinguished. The most obvious approach is to look for a general index of economic well-being which broadly measures a person's capacity to contribute or to 'sacrifice' on behalf of government. ... Alternatively ... that the taxpayer should contribute in line with what he 'takes out of the pot', and not what he 'contributes to society'." Sien ook Anon *Encyclopaedia Britannica* 411.

¹¹. Sien die verwysing in Silke *Tax Avoidance* 561 na Adam Smith *Wealth of Nations*: "The subjects of every state ought to contribute towards the support of the Government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. The expense of Government to the individuals of a great nation, is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the estate." Theron 1994 *TSAR* 354 sê: "In die laaste plek is die regverdiging vir alle belasting geleë in die sosiale welsyn van die gemeenskap as 'n geheel, hetsy dit is om inkomste ter lewering van openbare dienste te verkry of om deur middel van die belasting 'n ander nie-fiskale oogmerk te bereik wat tot voordeel van die gemeenskap as geheel is." Hosten ea *Introduction* 569 sê: "[T]oday the objective [of taxes] can be said to be the promotion of the general welfare of the community as well as governmental policies." Van Niekerk 1971 *THRHR* 145 ondersteun ook hierdie standpunt. Hy sê: "Betaling van belasting is 'n maatskaplike plig wat op elke lid van die gemeenskap rus, en dit is verkeerd om 'n belasting as 'n boete te beskou." Singer *Statutory Construction* 297 gee in oorweging: "The long range objective of all tax measures is to promote a stable social order by providing financial support to cover the expenses of the government and its programs." Sien die verwysing in Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 27 na Allan *The Theory of Taxation* 23 wat opmerk: "The aim of taxation is to reduce private consumption and private investment so that the government can provide social goods and merit goods and subsidise the poor without causing inflation or balance-of-payments difficulties ..." Sien ook Stone *Principles* 135; Epstein *Taxation* 54; Sneed 1965 *Stan LR* 575-576.

daarop gerig is om die welvaart van die burgers van die betrokke land te bevorder. Die afleiding kan dus gemaak word dat dit die langtermyn doelstelling van alle belastingwetgewing behoort te wees om 'n stabiele sosiale orde te bevorder deur finansiële ondersteuning aan die staat te verleen om die onkoste van voorgemelde dienste te befonds.

Om hierdie oogmerk te verwesenlik moet wetgewing gepromulgeer word wat daarop gerig is om die persoonlike (gesondheid en veiligheid) en die gemeenskapsbehoeftes (infrastruktuur) van onderdane te bevredig. Belasting word gehef om die fondse te bekom waardeur hierdie wette geadministreer kan word.¹²

Die probleem met hierdie standaard is dat daar 'n riglyn of maatstaf moet wees om te verseker dat daar 'n meetbare verband is tussen die belasting wat betaal word en die voordele wat ontvang word.¹³ Dit mag ook meebring dat staatsuitgawes beperk word tot uitgawes wat skynbaar voordele bied, byvoorbeeld sosiale ondersteuningsprogramme en beskerming. Op 'n individuele vlak kan die suiwer toepassing van hierdie maatstaf praktiese probleme oplewer. Dit is onmoontlik om vas te stel wat die omvang is van die voordeel wat elke individu ontvang. Dit is verder vir baie individue in die gemeenskap onmoontlik om 'n proporsionele bydrae te maak in verhouding tot die voordeel wat ontvang word.¹⁴

Hierdie benadering sal alleenlik 'n aanvaarbare standaard bied indien:

- i) daar 'n maatstaf is waaraan die voordele wat ontvang word, gemeet kan word; en
- ii) 'n individu wat versuim om te betaal die voordele geweier word.¹⁵

Voorstanders van dié benadering voer aan dat die inkomste en welvaart van belastingpligtiges, of die verbruik deur hulle, aanvaarbare riglyne is wat 'n aanduiding gee van die omvang van die voordele wat van die staat ontvang word.¹⁶

^{12.} Sien Epstein *Taxation* 74 wat die doel van 'n belastingstelsel as volg omskryf: "Systems of taxation are needed to supply the public goods that are necessary to protect the lives, liberties, and estates of citizens from aggression by their fellow men." Toby *Income Tax* 30 sê: "Tax legislation, if it is to achieve success in its application and secure compliance, must ultimately reflect objectives which are postulated on the basis of the public good." Lapudoth 1979 *SALJ* 585 merk op: "Furthermore, the modern state does not impose taxes only for financing its activities but also as a means to achieve social and economic goals."

^{13.} Sneed 1965 *Stan LR* 576.

^{14.} Sien Stamp *Fundamental Principles* 6-7 wat die aanwending van die "benefit principle" bespreek.

^{15.} Anon *Encyclopaedia Britannica* 411.

^{16.} Sien Sneed 1965 *Stan LR* 576 wat in oorweging gee: "In any event, some means of measuring benefits received, such as income, wealth, or consumption, must be employed if taxes are to be apportioned on that basis." Sien egter Parsons 1991 *Syd LR* 437 wat die funksionaliteit van inkomstebelasting bevraagteken as 'n middel om die regverdige verdeling van bronne tussen die individu en die staat te bewerkstelling.

3.3 Opoffering

3.3.1 Inleiding

Die grondslag van die opofferingsbenadering is onder meer dat elke belastingpligtige in die vorm van belasting afstand doen van dieselfde absolute bedrag van die totale bruikbaarheid van die bronne wat hy tot sy beskikking het. Die uitgangspunt van dié benadering is dat belasting gehef word ooreenkomstig die vermoë van die individuele belastingpligtige om te kan betaal.¹⁷ Vir die toepassing van hierdie opofferingsbeginsel is dit belangrik om 'n basis te vind waarvolgens die betaalvermoë van die belastingpligtige gemeet kan word. Hierdie metingsmaatstaf het met die ontwikkeling van die ekonomiese en sosiale orde met verloop van tyd verander.¹⁸

3.3.2 Vermoë-maatstaf¹⁹

In primitiewe gemeenskappe het die vermoë van 'n individu om te kan "betaal" verband gehou met die persoonlike bydrae wat hy ten opsigte van sekere omskrewe doelwitte kon maak, byvoorbeeld die beskerming van die gemeenskap waarbinne hy geleef het of ander gemeenskapsprojekte. Gedurende hierdie fase het die vermoë van die individu nie verband gehou met sy eiendom nie, aangesien private eiendom prakties nie bestaan het nie. Die individu self was die norm vir die belasting wat gehef is. Die eerste tipe direkte belasting het die vorm aangeneem van 'n kopbelasting. Hierdie maatstaf was 'n regverdigde weerspieëling van die vermoë om te betaal, aangesien daar in die primitiewe gemeenskap nie werklik sprake was van private eiendom nie en die verskil in ekonomiese vermoëns van die onderskeie individue gering was. Met die ontwikkeling van die beskawing het individue regte verkry ten opsigte van private eiendom en daar het ook verskillende ekonomiese klasse tot stand gekom. Daar was dus 'n oneweredigheid ten opsigte van die besittings wat individue gehad het. 'n Kopbelasting het derhalwe nie meer aan die behoeftes van 'n regverdigde belastingstelsel voldoen nie, want dit was nie 'n getroue weerspieëling van die vermoë van

^{17.} Sien die verwysing in Silke *Tax Avoidance* 561 na Adam Smith *Wealth of Nations*: "The subjects of every State ought to contribute towards the support of the Government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state." Seligman *Taxation* 3 wys daarop dat alreeds in primitiewe gemeenskappe die gedwonge bydrae van die individu gebaseer is op sy vermoë om die gemeenskaplike las te dra. Die individu se vermoë het aanvanklik verband gehou met sy persoon. Dws die persoonlike dienste wat hy kon lewer vir die beskerming van die gemeenskap. Sien ook Seligman *Income Tax* 4-5, Stamp *Fundamental Principles* 7.

^{18.} Sien Seligman *Income Tax* 4.

^{19.} Die onderstaande gedeelte is gebaseer op die uiteensetting in Seligman *Taxation* 2-7 en Seligman *Income Tax* 4-19 van die ontwikkeling van die beginsel dat belastingheffing gebaseer is op 'n individu se vermoë om te kan betaal.

die individu om te betaal nie.

Gedurende die volgende fase van ontwikkeling is eiendom beskou as die maatstaf wat 'n aanduiding gegee het van 'n individu se vermoë om belasting te kan betaal. Aanvanklik het dit op 'n eiendomsbelasting neergekom. Dit is veral aangetref in 'n primitiewe demokrasie waar daar 'n mate van landboukundige en kommersiële ontwikkeling was. 'n Algemene eiendomsbelasting het 'n aansienlike tyd lank bevredigend gefunksioneer om aan die reëls van geregtigheid ten opsigte van belastingheffing te voldoen.²⁰

Die teoretiese basis van 'n belasting wat op eiendom gebaseer is, het egter nie tred gehou met ekonomiese ontwikkeling nie. Daar was verskeie faktore wat die toepaslikheid van dié maatstaf ontoereikend gemaak het. Die onderskeid tussen die eiendom en die produk wat deur die eiendom geproduseer is, is nie na behore deur die eiendomstoets van vermoë erken nie. 'n Individu se vermoë om belasting te betaal is ook beïnvloed deur inkomste wat voortgespruit het uit ander "bronne", byvoorbeeld sy persoonlike verdienvermoë. Dit was ook nodig om 'n onderskeid te tref tussen eiendom wat primêr gebruik word vir genot en eiendom wat aangewend word om inkomste voort te bring. Industriële ontwikkeling het ook daartoe aanleiding gegee dat daar verskillende tipes eiendom ontstaan het, byvoorbeeld ontasbare bates soos intellektuele goedere. Hierdie tipes eiendom is van belasting vrygestel onder 'n stelsel wat slegs fisiese, tasbare bates belas het. Dit het verder tot 'n onregverdige belastingbedeling aanleiding gegee.

Eiendom as die toets om vas te stel of 'n individu oor die vermoë beskik om belasting te betaal, het ook nie tred gehou met die onkoste wat met die eiendom verband hou nie. Hierdie tekortkoming is gebaseer op die versuim om 'n onderskeid te maak tussen die regs- en ekonomiese benaderings tot die begrip "eiendom". Uit 'n ekonomiese oogpunt sal 'n skuld wat op die eiendom betrekking het in ag geneem word om die waarde van die eiendom te bereken.

In die moderne ekonomiese samelewing word daar algemeen aanvaar dat die inkomste van 'n belastingpligtige 'n maatstaf is wat 'n aanduiding gee van sy vermoë om belasting te kan betaal.²¹ Die idee is dat waar die inkomste van belastingpligtiges oneweredig is, daar 'n

²⁰. Musgrave 1967 *Harv L. Rev* 46 sê: "In colonial times, gross produce of land served as a more or less meaningful measure of well-being, and other simple proxies, such as the number of windows, are cited by tax historians."

²¹. Seligman *Income Tax* 6-15 verwys na die ontwikkeling van die verskillende toetse van die vermoë om te betaal. Sien ook Musgrave 1967 *Harv L. Rev* 46 wat opmerk: "But today's economic society is too complex to permit so simple a solution. A more comprehensive criterion is needed, and income is the most appropriate choice." Parsons 1991 *Syd LR* 437 spreek egter kritiek uit teen die basis van inkomstebelasting. Vigs hom is daar geen onderliggende beginsel wat respek afdwing en op billikheid gebaseer is nie. Hy sê: "The income

ongelyke belastinglas op hulle sal rus. Die verskil in die omvang van die inkomste van twee belastingpligtiges sal daartoe bydra om te bepaal in welke mate die belastinglas tussen hulle ongelijk behoort te wees.²² Die begrip "inkomste" is 'n maatstaf wat gebruik word om

- i) die belastinglas tussen belastingpligtiges te verdeel in verhouding tot hulle vermoë om belasting te kan betaal; of
- ii) die voordele te meet wat 'n belastingpligtige van die staat ontvang.²³

Dit is derhalwe vir die konsekwente toepassing en regverdige heffing van inkomstebelasting van die uiterste belang dat daar sekerheid oor die trefwydte van die kernbegrip "inkomste" bestaan.²⁴

4 REGTE VAN INDIVIDUE

4.1 Reël teen statutêre bemoeïing

Nieteenstaande die kritieke belangrikheid van belastinginkomste vir die ondersteuning van die funksies van die staat, word daar algemeen aanvaar dat daar beperkings op die staat se soewereine bevoegdheid is om belasting te hef.²⁵ Hierdie beperkings het histories ontstaan as gevolg van 'n weerstand teen die absolute magte waaroor die monarg beskik het.²⁶ Een

tax lacks any single underlying principle which is relevant to its function of sharing command over resources between individual and Government, and which can give it coherence and a claim to fairness. Without such an underlying principle it earns no respect or deserves none." Sien ook Anon *Encyclopaedia Britannica* 417 waar die vlg stelling gemaak word: "The present wide-spread acceptance of income taxation as the fairest kind of tax is based on the premise that an individual's income is the best single index of his ability to contribute to the support of government."

²² Sien Sneed 1965 *Stan LR* 575-577. Sien ook Kaldor *Expenditure Tax* 23 wat opmerk: "Income is generally looked upon as an overall measure of the individual taxpayer's capacity to pay ..."

²³ Sien Sneed 1965 *Stan LR* 575-577 en in besonder 577 waar hy opmerk: "As indicated, the sacrifice approach, which sometimes is loosely described as 'taxation according to ability to pay', employs income as the index of tax-paying capacity." Sien ook hfst 4 par 2 waar die basis van inkomstebelasting bespreek word.

²⁴ Dié kwessie hou verband met die vraagstuk wat in hierdie studie aangespreek word, nl die riglyne wat deur die houe geformuleer is om aan te dui onder welke omstandighede ontvangste van 'n inkomste- of kapitale aard sal wees.

²⁵ Epstein *Taxation* 49 wys op die konflik wat daar is tussen die inherente en onmisbare bevoegdheid van die staat om belasting te hef en die ongelukkigheid waartoe dit aanleiding gee omdat individue daartoe gedwing word om van hulle eiendom afstand te doen sonder hulle toestemming. Weens hierdie konflik is hy van mening dat die inherente bevoegdheid van die staat om belasting te hef beperk behoort te word. Sien ook Vinelott 1982 *Stat LR* 79. Sneed 1965 *Stan LR* 594-595 oorweeg die mate waarin die staat se fundamentele bevoegdheid om te belas, beperk behoort te word. Hy kom tot die gevolgtrekking dat dit belangrik is dat die bevoegdhede van die staat sal toelaat dat 'n effektiewe belastinginvorderingstelsel bedryf kan word.

²⁶ Epstein *Taxation* 50 stel dit as volg: "[T]hat taxation, while an inherent power of the sovereign, is a *limited* one as well." Stone *Principles* 134 sê: "The received ideal that subjects shall be free from taxes and the imposts except under the clearest parliamentary authority arose historically in resistance to absolutist pretensions of the monarch. The principle inspired by it requiring strict construction of taxing statutes

sodanige beperking is beliggaam in die reël teen die statutêre bemoeïing met die ekonomiese belange van 'n individu. Dié reël is op die beginsel teen twyfelagtige ("doubtful") penalisering gebaseer. Die beginsel van twyfelagtige penalisering het onder meer betrekking op die beskerming van die eiendoms- en ander ekonomiese belange van individue. Volgens dié beginsel moet die uitoefening van beheer deur die staat nie die eiendoms- en ander ekonomiese belange van 'n persoon aantast, wegneem of benadeel nie, behalwe ingevolge 'n duidelike en direkte wetsvoorskrif wat dit magtig.²⁷

Bogemelde is veral van toepassing op belastingwetgewing wat verreikende bevoegdhede aan die staat verleen. Alle tipes belasting maak inbreuk op die eiendomsregte van individue. Daar is skrywers wat selfs so ver gaan om te beweer dat die bevoegdheid om te belas so verreikend is dat dit neerkom op die bevoegdheid om private eiendom te onteien sonder voldoende teenprestasie.²⁸

Daar is ook verskeie hofbeslissings waarin die hof nie bereid was om die statutêre inbreuk op die eiendomsregte van individue goed te keur nie, tensy die bewoording van die wetsbepaling duidelik spreek.²⁹

continues to harass governments of all political complexions in most common law countries." Sien in Monroe *Intolerable Inquisitions?* 3 waar hy 'n uiteensetting gee van die redes waarom die regte van individue, veral ten opsigte van eiendom en privaatheid, so hoog geag is.

²⁷. Bennion *Interpretation* 584 sê: "One aspect of the principle against doubtful penalisation is that by the exercise of state power the property or other economic interest of a person should not be taken away, impaired or endangered, except under clear authority of law." Aquilius 1942 *SALJ* 342 wys daarop dat dit die plig van die hof is om nougeset die vryhede van 'n onderdaan teen skendings te beskerm.

²⁸. Bennion *Interpretation* 585 spreek die vlg mening uit: "All kinds of taxation involve detriment to property rights." Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 20 sê: "The power to tax is the power to confiscate private property." Sien die verwysing in Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 32 na Eisenstein *Ideologies of Taxation* 3 wat bg standpunte beaam: "Whether taxes are high or low, they are a constitutional means of appropriating private property without just compensation. The power to tax is the power to confiscate." Lamont *Implications* 1 sê: "Of all the powers of Government, other than its authority to declare war, none bears so incisively on the welfare of citizens - privately and in their economic enterprise - as does its power to tax." Sien Theron 1994 *TSAR* 352 353.

²⁹. Sien die verwysing in Bennion *Interpretation* 584 na *Entick v Carrington* (1765) 19 St Tr 1029 1060 waar *chief-justice* Pratt hom as volg tgv die eiendomsregte van 'n individu uitspreek: "The great end for which men entered into society was to secure their property. That right is preserved sacred and incommunicable in all instances where it has not been abridge by some public law for the good of the whole." In *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530 sê hr Innes op 552: "It is a wholesome rule of our law which requires a strict construction to be placed upon statutory provisions which interfere with elementary rights. And it should be applied not only in interpreting a doubtful phrase, but in ascertaining the intent of the law as a whole." Ar Solomon ondersteun hierdie siening op 555: "On the contrary, in interpreting a statute encroaching upon rights, the tendency should be to place upon it a strict, rather than a liberal, construction." Hierdie benadering van die hof blyk ook duidelik uit *CIR v George Forest Timber Co Ltd* 1924 AD 516, 1 SATC 20 waar hr Innes op 29 sê: "If the 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,

4.2 Contra fiscum-reël

'n Verdere aanduiding van die beperking wat op die staat se bevoegdheid geplaas word om te belas, is die gevestigde reël van wetsuitleg dat belastingwette streng teen die staat en ten gunste van belastingpligtiges uitgelê word.³⁰ Waar daar 'n redelike mate van onsekerheid oor die betekenis van 'n term in 'n belastingwet bestaan, moet die onsekerheid ten gunste van die belastingpligtige uitgelê word.³¹ Hierdie reël blyk 'n spesifieke toepassing van die algemene reël te wees dat alle wetgewing wat 'n las op onderdane plaas in geval van dubbelsinnigheid ten gunste van die onderdaan uitgelê moet word. Dit is gebaseer op die benadering dat die parlement as 'n demokratiese instelling die vryheid van die individu moet handhaaf. Wetgewing moet, tensy die teendeel uitdruklik blyk, só uitgelê word dat dit uitvoering gee aan hierdie benadering.³²

Hierdie reël is in verskeie Suid-Afrikaanse hofuitsprake gevolg.³³ Voorgemelde reël is

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."

³⁰. Die *contra fiscum*-reël. Hiemstra en Gonin *Regswoordeboek* vertaal die begrip *contra fiscum* as volg: "in die geval van dubbelsinnigheid word die wet teen die belastinggaarder uitgelê". Sien Van Wyk *Belastingwetgewing* 34-43 vir 'n uiteensetting van die historiese ontwikkeling van dié reël in die Romeinse en Romeins-Hollandse reg. Van Wyk kom tot die gevolgtrekking dat die afleiding gemaak kan word dat die *contra fiscum*-reël in die Romeins-Hollandse reg nie op belastingwette betrekking gehad het nie. Hierdie wetsuitlegreël is ook in die Engelse reg toegepas. In *IRC v Ross & Coulter* [1948] 1 All ER 616 625 sê *lord* Thankerton tov 'n belastingwet: "[If it is] reasonably capable of two alternative meanings, the courts will prefer the meaning more favourable to the subject." In die Australiese reg vind dié reël ook toepassing. Sien *Anderson v Commissioner of Taxes* (1937) 57 CLR 233 239, alhoewel die belangrikheid van dié reël klaarblyklik aan die afneem is. Sien in die Australiese reg, *Trustees of the Walsh Trust v FCT* (1983) 13 ATR 861 874. Dit blyk ook dat daar in die Verenigde Koninkryk uitsprake teen die toepassing van die *contra fiscum*-reël is. In *Customs and Excise Commissioners v Thorn Electrical Industries Ltd* 1975 STC 617 (HL) 627 huldig *lord* Kilbrandon die vlg standpunt: "There may have been a time at which a fine balance of arguments might have called for a decision in favour of the taxpayer. But I do not for my part feel a sufficient doubt to enable me to suggest the application of that traditional doctrine. In any case it is probably out of date, as referring to the old days when the Crown in its taxing capacity was regarded as a public enemy."

³¹. Steyn *Uitleg* maak op 115 die vlg opm: "Die beswaarde onderdaan moet altyd die voordeel van die twyfel geniet. As sy geval nie binne die duidelike bepaling van die wet staan nie, gaan hy vry uit." Sien ook Singer *Statutory Construction* 288.

³². Anon 1996 *The Taxpayer* 28 sê die vlg ivm die *contra fiscum*-reël en die vryheid van individue: "Thus, the presumptions in favour of the liberty of the individual against excessive burdens, and the interpretation of fiscal statutes *contra fiscum*, represent the view that the institution of Parliament has to uphold the liberty of the individual and that, unless expressly stated to the contrary, legislation must be interpreted to preserve that idea."

³³. In *Glen Anil Development Corporation Ltd v SIR* 1975 4 SA 715 (A), 37 SATC 319 wys ar Botha daarop dat die *contra fiscum*-reël in werklikheid bloot 'n spesifieke toepassing van die algemene reël is dat alle wetgewing wat 'n las op onderdane plaas, in die geval van dubbelsinnigheid tot voordeel van die onderdaan uitgelê sal word. Hy sê op 334: "Apart from the rule that in the case of an ambiguity a fiscal provision should be construed *contra fiscum* ... which is but a specific application of the general rule that all legislation

gebaseer op die beginsel dat die verpligting om belasting te betaal alleenlik uit wetgewing voortspruit. Die aard en omvang van die belastingaanspreeklikheid word as sodanig bepaal deur die betekenis wat aan die wetsvoorskrif geheg word.³⁴ Die betekenis van die wetsvoorskrif word vasgestel deur wetsuitleghulpmiddele, soos onder meer die bewoording en die doel van die wetsbepaling, aan te wend. Alle reëls wat op wetsuitleg van toepassing is, is derhalwe relevant vir die interpretasie van belastingwetgewing.³⁵

Die standpunt word ook gehuldig dat die aanwending van die *contra fiscum*-reël nie slegs beperk behoort te word nie tot omstandighede waarin daar onsekerheid oor die betekenis van woorde is of waar die taal dubbelsinnig is. Daar word aangevoer dat daar geen rede is waarom hierdie vermoede nie ook in ander omstandighede aangewend kan word nie, dit wil sê waar daar nie onsekerheid of dubbelsinnigheid is nie.³⁶

5 MODERNE BENADERING

Die moderne benadering van geregshowe blyk te wees dat die inkomste wat uit belasting verkry word noodsaaklik is vir die onderhoud en instandhouding van die staat en dat dit die howe se plig is om behulpsaam te wees met die invordering van belasting. Hierdie plig word egter onderhewig gestel aan 'n billike en regverdige behandeling van die belastingpligtige.³⁷

imposing a burden upon the subject should, in the case of an ambiguity, be construed in favour of the subject ...". Sien ook *CIR v Whitfield* 1993 2 SA 236 (ECD), 55 SATC 158 163; *Law Society Transvaal v Minister of Constitutional Development and Planning* 1989 4 SA 914 (T), 51 SATC 195 197; *SBI v Raubenheimer* 1969 4 SA 314 (A), 31 SATC 209 213; *Estate Reynolds & Others v CIR* 1937 AD 57, 8 SATC 203 213.

³⁴. Sien hfst 3 par 5 waar die wetsuitlegproses by belastingwetgewing oorweeg word.

³⁵. Sien Singer *Statutory Construction* 302; Van Niekerk 1971 *THRHR* 137 140 141; MacAdam en Smith *Statutes* 341. Sien ook *Glen Anil Development Corporation Ltd v SIR* 1975 4 SA 715 (A), 37 SATC 319 334 waar ar Botha opm: "Apart from the rule that in the case of an ambiguity a fiscal provision should be construed *contra fiscum* ... 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."

³⁶. Sien Du Plessis *Statutes* 88-89.

³⁷. Vlg. Bell en Engle *Interpretation* 183 is dit ook die benadering wat deur die Engelse howe gevolg word. Hulle stel dit as volg: "Nowadays the courts seek to strike a fair balance between the two sides and do not exclusively favour the taxpayer." Sien *IRC v Berrill* [1981] 1 WLR 1449 1460-1461 waar 'n wetsuitleg verwerp is wat dit vir die belastingowerhede onmoontlik sou gemaak het om 'n aanslag uit te reik. Bennion *Interpretation* 587 sê: "However, the modern attitude of the courts is that the revenue from taxation is essential to the running of the state, and that the duty of the judiciary is to aid its collection while remaining fair to the subject." Stone *Principles* 135 wys daarop dat belasting vandag gehef word deur regerings wat vlg. algemene stemreg verkose is en hoofsaaklik aangewend word om sosiale welvaart te bevorder. Sien ook Stevens *Law and Politics* 170-176, 204-208, 393-396, 599-603 wat 'n uiteensetting gee van die ontwikkeling van die howe se benadering tot die uitleg van belastingwetgewing in Engeland en die faktore wat die howe se benadering tot die uitleg van belastingwetgewing beïnvloed het.

Hierdie benadering word ook deur die Suid-Afrikaanse hof gevolg.³⁸ Die onderliggende rede vir dié benadering blyk te wees dat dit tog bevredigend is om 'n resultaat te bereik wat billik is vir sowel die belastingpligtige as die fiskus.

Dit is egter nie slegs die regte van 'n spesifieke belastingpligtige wat in gedrang is nie, maar die billike en regverdige behandeling van belastingpligtiges in die algemeen. Belastingvermyding deur een belastingpligtige kan daartoe aanleiding gee dat ander uiteindelik 'n swaarder las dra. Die belastingowerhede het 'n plig teenoor belastingpligtiges in die algemeen om te verseker dat belasting wat verskuldig is op 'n effektiewe wyse ingesamel word.³⁹

^{38.} Sien die benadering in *CIR v Nemojim (Pty) Ltd* 1983 4 SA 935 (A), 45 SATC 241 267 waar die hof opmerk: "It has been said 'there is no equity about a tax'. While this may in many instances be a relevant guiding principle in the interpretation of fiscal legislation, there is nevertheless a measure of satisfaction to be gained from a result which seems equitable, both from the point of view of the taxpayer and from the point of view of the *fiscus*." Hierdie benadering is ook gevolg in *Borstlap v SBI* 1981 4 SA 836 (A), 43 SATC 195 208; *ITC 1584* (1994) 57 SATC 63 70. Sien ook Brincker 1993 *TSAR* 440.

^{39.} Wat belastingwette betref, het *judge* Cardozo in die Amerikaanse saak *Burnet v Guggenheim* 288 US 280 286 (1933) hom as volg oor die uitleg daarvan uitgespreek: "The construction that is liberal to one taxpayer maybe illiberal to others." Hierdie benadering word ook in die Engelse reg gevolg, sien *lord* Howard *De Walden v IRC* [1942] 1 KB 389 397; *Latilla v Inland Revenue Commissioners* [1943] AC 377 380 381; *Vestey's (Lord) Executors & Another v Inland Revenue Commissioners* [1949] 1 All ER 1108 1120; *Ransom v Higgs* [1974] 3 All ER 946 969-970; *Reed (Inspector of Taxes) v Nova Securities Ltd* [1985] 1 WLR 193. Sien Wheatcroft 1955 *Mod LR* 213 218 wat bg standpunt bevestig. Vineberg 1969 *BTR* 31-32 verwerp egter die argument dat belastingbesparings deur sommige belastingpligtiges 'n ooreenstemmende las op ander belastingpligtiges plaas. Sien verder Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 20 wat sê: "One person's tax avoidance scheme or tax shelter is another person's tax bill (or decreased welfare)." Lucas *Principles of Politics* 263 merk op: "Everybody ought to contribute his share; everybody ought to pull his weight; the shirker is to be despised because by evading his share of the burden he increases everybody else's." Sien Silke *Tax Avoidance* 561: "It is a fundamental principle of taxation that the burden of income tax should be spread fairly and equitably as possible among all the taxpayers." In *COT v Ferera* 1976 2 SA 653, 38 SATC 66 70 maak rp Macdonald die vlg stelling: "I endorse the opinion expressed that the avoidance of tax is an evil. Not only does it mean that a taxpayer escape the obligation of making his proper contribution to the fiscal, but the effect must necessarily be to cast an additional burden on taxpayers, who, imbued with a greater sense of civic responsibility, make no attempt to escape or, lacking the financial means to obtain the advice and set up the necessary tax-avoidance machinery, fail to do so." Sien ook Grbich 1976 *U New South Wales LJ* 227 wat sê: "Conversely, tax avoidance is the assertion of individual power to undermine collective decisions."

HOOFSTUK 3

RIGLYNFORMULERING BY "WYE TERME"

1	INLEIDING.....	26
2	AARD VAN WETGEWING	27
	2.1 Ontwikkeling van regsreëls	27
	2.2 Aard van regsreëls	28
	2.3 Reg as "lewende stelsel"	29
	2.4 Onderskeid: regsreëls en regsbeginsele	30
	2.5 Bronne van regsreëls	32
3	WETGEWINGSPROSES	32
	3.1 Aard van wetgewing	32
	3.2 Ontstaan van die wetgewingsproses.....	33
	3.3 Beperkinge op wetskepping.....	34
	3.3.1 Taal.....	34
	3.3.2 Denkproses.....	35
	3.4 Wye term as wetskeppingstegniek.....	36
	3.4.1 Inleiding	36
	3.4.2 Kernbetekenis	38
	3.4.3 Nadele van wye terme.....	40
	3.4.4 Belastingwetgewing.....	40
4	REGSKEPPENDE FUNKSIE VAN HOWE	44
	4.1 Regsprekende gesag	44
	4.2 Regskrag van regterlike uitsprake.....	44
	4.3 Dinamiese en kreatiewe proses.....	45
5	WETSUITLEGPROSES BY WYE TERME	46
	5.1 Inleiding	46
	5.2 Doel van die wetsuitlegproses	47
	5.3 Aard van uitlegproses.....	48
	5.3.1 Identifisering.....	49
	5.3.2 Toepassing	50
	5.4 Riglyne deur howe.....	51
	5.4.1 Aard van riglyne	51
	5.4.2 Formulering van riglyne	53
	5.4.3 Toepassing van riglyne.....	58
6	SAMEVATTING	59

1 INLEIDING

Die doel met hierdie hoofstuk is om die regsteoretiese aard te bespreek van die wetsuitlegprobleem wat die betekenisbepaling van die sinsnede "van 'n kapitale aard" en die begrip "inkomste" in die inkomstebelastingreg ten grondslag lê.¹ Sodanige bespreking sal daartoe bydra om:

- i) die vraagstuk in hierdie studie meer oordeelkundig en omvattend te evalueer;
- ii) die skynbaar teenstrydige en onversoenbare uitsprake van regters oor die vraagstuk beter toe te lig; en
- iii) aan te toon dat daar 'n regsteoretiese grondslag² is vir die toepassing van sekere tegnieke deur die howe in die oplossing van die vraagstuk.³

'n Volledige bespreking van die wetskeppings- en wetsuitlegproses en die teoretiese grondslae van sodanige prosesse val buite die omvang van hierdie studie en sal nie in detail oorweeg word nie.

In hierdie hoofstuk sal aan die volgende kwessies in die konteks van die vraagstuk aandag gegee word:

- i) die aard van wetgewing;⁴

1. Die sinsnede "van 'n kapitale aard" kom voor in die omskrywing van "bruto inkomste" in a 1 en in a 11(a) van die *Inkomstebelastingwet*. Dié uitdrukking is deel van die heffingsbepaling (omskrywing van "bruto inkomste" in a 1 saamgelees met a 5(1)) tov normale belasting en die algemene aftrekkingsbepaling (a 11) in die *Inkomstebelastingwet*. Die heffingsbepaling in die *Inkomstebelastingwet* is a 5(1) wat na "belasbare inkomste" verwys. Die omskrywing van "bruto inkomste" in a 1 is derhalwe deel van die heffingsbepaling tov normale belasting in die *Inkomstebelastingwet*. Sien hfst 4 vir 'n meer volledige uiteensetting van die basis waarop die *Inkomstebelastingwet* gebaseer is.

2. Wat die belangrikheid van 'n teoretiese grondslag by probleemoplossing betref, maak Holmes *Legal Interpretation* 425 die vlg opm: "Practical men ... generally prefer to leave their major premises inarticulate, yet even for practical purposes the theory generally turns out to be the most important thing in the end." Cowen 1976 *TSAR* 147 maak ook die vlg stelling ivm die relevansie van teorie in die oplossing van praktiese probleme: "[T]here is nothing more practical than a good theory." Sien egter die uitgangspunt van Honoré *Real Laws* 100: "There is no theoretical way of settling the form, identity or individuality of laws other than to scrutinize them as they appear in professional discourse. To suppose otherwise is to become the victim of a strange form of analytical metaphysics." Pound en Plucknett *History and System* 24 verwys ook daarna dat dit noodsaaklik is om van teoretiese konsepte soos die verskil tussen regsreëls, regsbeginsele en riglyne gebruik te maak om die komplekse leefwyse van 'n gemeenskap te reël. Hulle sê: "[I] venture to think we shall understand the matter much better by distinguishing rules, principles, conceptions and standards. This may seem unduly complex. But life, which law is to govern, is a complex thing, and modern law requires and possesses a diversity of instruments for the purpose."

3. Sien hfst 1 par 3 vir 'n uiteensetting van die vraagstuk.

4. Wat die belangrikheid van kennis oor die formulering van wetgewing by wetsuitleg betref, maak Bennion *Statute Law* 2 die vlg opm: "A person who does not know how they [statute law] are drafted and arranged, and how they come into existence as law, cannot expect to understand them."

- ii) die gebruik van 'n wye ("broad" of "wide") wetsterm deur die wetgewer as 'n wetskeppingstegniek;
- iii) die kreatiewe funksie wat die howe vervul om aan wye wetsterme betekenis te gee;
- iv) die formulering van riglyne deur die howe om as hulpmiddel te dien om die betekenis van wye wetsterme vas te stel; en
- v) die toepassing van bogemelde op die inkomstebelastingreg in Suid-Afrika.

2 AARD VAN WETGEWING

2.1 Ontwikkeling van regsreëls

Die reg kan slegs gevolg laat intree omdat die een of ander regsreël vereis dat dit sal intree. Die reg bestaan as sodanig uit 'n stelsel van regsreëls wat die gemeenskap reël. 'n Regsreël ontstaan as gevolg van 'n oordeel wat die gemeenskap in die algemeen oor 'n bepaalde omstandigheid vel. Die gemeenskapsopvatting vereis dat sekere regsgevolge in bepaalde omstandighede sal intree. Die filosofiese en subjektiewe opvatting van individue in die gemeenskap werk op die menslike gees in. Dit dra daartoe by dat die oordeel wat die gemeenskap vel, bereik word.⁵ Dit het tot gevolg dat 'n regsreël of -norm deur die wetgewer geskep word. Die reg probeer derhalwe om die algemene verwagtinge van die gemeenskap te formuleer oor hoe individue moet optree. Die geformuleerde regsreëls dien ook as riglyne vir die howe om die gedrag van 'n individu in 'n bepaalde feitestel wat totstand gekom het, te beoordeel.⁶ 'n Behoeftte aan 'n regsreël kan ook vanuit die owerheid ontstaan. Die owerheid

⁵ Derksen *Benadering* 8 297 beskou die gemeenskapsopvatting as die bewussyn of opvatting wat redelik algemeen in die gemeenskap voorkom van wat reg of onreg is. Van Jaarsveld ea *Handelsreg* 1 8 wys daarop dat regsreëls uit die volk ontstaan. Sien ook Labuschagne 1982 *THRHR* 402-405; Labuschagne 1978 *TRW* 62.

⁶ Pound en Plucknett *History and System* 27 is van mening dat die reg met die formulering van "standards" of riglyne die vlg wil bereik: "[T]he law seeks to formulate the general expectation of society as to how individuals will act in the course of their undertakings, and thus to guide the common sense or expert intuition of jury or commission when called on to judge of particular conduct under particular circumstances." Grbich 1980 *Melb U L Rev* 340 beklemtoon die belangrikheid van die ontwikkeling van 'n sistematiese stel kriteria in die oplossing van regsdispute. Hy sê: "The job of any responsive procedure for dispute resolution and for the channelling of human conduct must depend on an orderly and systematic set of criteria for evolution of the rule structure." Corbett 1987 *SALJ* 67 sê die vlg oor die opvattinge van die gemeenskap: "[T]he policy decisions of our Courts which shape and, at times, refashion the common law must also reflect the wishes, often unspoken, and the perceptions, often but dimly discerned, of the people. A community has certain common values and norms. These are in part a heritage from the past. To some extent too they are the product of the influence of other communities; of the interaction that takes place between people in all spheres of human activity; of the sayings and writings of the philosophers, the thinkers, the leaders, which have universal human appeal; of the living example which other societies provide. It is these values and norms that the Judge must apply in making his decision. And in doing so he must become 'the living voice of the people'; he must 'know us better than we know ourselves'; he must interpret society to itself."

kan 'n behoefte skep met die doel om 'n bepaalde groep se belange te bevorder.⁷

In die konteks van die inkomstebelastingreg kan dit as volg gestel word: Volgens die oordeel van die gemeenskap moet belastingpligtiges nie belasting vermy nie, daarom word voorgeskryf dat hulle nie belasting moet vermy nie.⁸ Hierdie siening kan gegrond wees op die idee dat die gemeenskap nie uiteindelik vir die belastingvermyding van individuele belastingpligtiges behoort te betaal nie.⁹

2.2 Aard van regsreëls

Die uiteindelijke doel van die reg is om gedrag te beïnvloed.¹⁰ Die reg beïnvloed gedrag deur aan mense opdrag te gee oor hoe hulle moet handel. In die algemeen kan dit gestel word dat alle regsreëls bepaal of voorskryf dat indien 'n bepaalde feitestel bestaan, sekere regsgevolge sal intree.¹¹ Die daarstelling van 'n regsreël of -norm veronderstel twee aspekte: 'n hipotese, en 'n oplossing. Die hipotese verwys na die omstandighede (feitestel) waarop die regsreël van toepassing is. Die oplossing is die gevolg wat by die nakoming of nie-nakoming van die regsreël intree. By die formulering van 'n regsreël word hierdie twee elemente altyd aangetref.¹²

Die mees basiese regsreëls in 'n regsisteem is dié wat regsverpligtinge neerlê. Die regsverpligting wat neergelê word, kan óf wees om iets te doen óf om iets nie te doen nie.¹³

⁷. Sien Labuschagne 1983 *THRHR* 429; Labuschagne 1978 *TRW* 62. Wheatcroft *Mod LR* 1955 212 verwys na die gevoel van onregverdigheid en ongelykheid wat deur belastingvermyding in die gemeenskap teweeggebring word.

⁸. Sien a 103 van die *Inkomstebelastingwet*.

⁹. Sien Van Warmelo *Regsleer* 17-18; Derksen *Benadering* 295-296 322; Labuschagne 1983 *THRHR* 429; Wheatcroft 1955 *Mod LR* 212-213. Sien Stevens *Law and Politics* 602 waar hy wys op die gesindheidsverandering wat by die howe in Engeland gedurende die sewentigerjare ingetree het. Sien hfst 2 par 4.1 waar dié uitgangspunt bespreek word.

¹⁰. Vlg Hart *Concept* 38 is die primêre funksie van 'n regsisteem om reëls te verskaf waarvolgens individue hulle gedrag kan reël sonder om die howe of regsgeleerdes te nader.

¹¹. Evans *Interpretation* 52 omskryf regsreëls as volg: "[A]ll legal rules provide that if a certain type of case exists a certain consequence follows." Vlg Derksen *Benadering* 36 is 'n regsreël "... 'n bepaling dat indien sekere feite bestaan, sekere gevolge intree". Pound *Common Law* 9 omskryf regsreëls só: "Rules of law are legal precepts attaching a definite, detailed legal consequence to a definite detailed state of facts or situation of fact." Sien ook Pound *Philosophy of Law* 115. Van Warmelo *Regsleer* 6 onderskryf voorgenoemde uitgangspunt. Van Zyl en Van der Vyver *Regswetenskap* 274 wys daarop dat dit by 'n regsreël gaan oor die identifisering van die geldende gedragsvoorskrif en die regsgevolge wat by nakoming of nie-nakoming sal intree. Eckhoff *Guiding Standards* 207 beskryf regsreëls só: "Rules state relationships between operative facts and legal consequences."

¹². Van Warmelo *Regsleer* 15. Sien par 3 wat handel oor wetskepping.

¹³. Evans *Interpretation* 51. Sien ook Harris *Introduction to Law* 2 wat daarop wys dat alle reëls normatief is, dws dit lê gedragstandaarde neer waarvolgens individue moet handel indien die reël op hulle van toepassing is.

In die konteks van die inkomstebelastingreg kan die regsreël bepaal dat belasting betaal word of dat belasting nie vermy word nie.¹⁴

2.3 Reg as "lewende stelsel"

Die reg kan as 'n praktiese dissipline beskou word wat 'n sekere mate van buigsaamheid vereis. Dié buigsaamheid word hoofsaaklik om die volgende redes vereis, naamlik om voorsiening te maak:

- i) vir gevalle wat nie by die formulering van 'n regsreël voorsien is nie;
- ii) vir moontlike veranderinge in omstandighede wat nie by die formulering van die regsreël in ag geneem is nie;¹⁵ en
- iii) vir omstandighede waar die hof 'n waarde-oordeel moet vel om regverdigheid te bevorder.¹⁶

Ons regstelsel is 'n "lewende" stelsel met inherente basiese beginsels wat dit in staat stel om effektief die komplekse veranderende omstandighede van 'n moderne samelewing aan te spreek. Weens die beperkinge¹⁷ waaraan die wetgewer onderhewig is, is dit die hof se taak om die regstelsel voortdurend aan te pas om met veranderende omstandighede en die ontwikkeling en uitbreiding van regsdees tred te hou.¹⁸ Hierdie taak verrig die hof deur

Honore *Real Laws* 104 wys egter daarop dat 'n regsreël in sekere omstandighede bloot kan bepaal dat 'n individu in 'n sekere geval binne 'n bepaalde kategorie val. Dws, dit sal nie 'n maatstaf of standaard aandui waarvolgens 'n individu moet handel nie.

¹⁴. Sien a 5 en a 103(1) van die *Inkomstebelastingwet*. A 5 is die heffingsbepaling en a 103 die algemene teenvermydingsbepaling.

¹⁵. Hart *Concept* 125 verwys na die moontlikheid dat die wetgewer se doel met die wetgewing onbepaald kan wees. Derksen *Benadering* 285 maak die vlg stelling: "Die inhoud van 'n regsbeginseel waarop 'n wet gebaseer is, kan nie noukeurig en finaal met die oog op alle feitestelle wat mag voorkom in woorde uitgedruk word nie. Dit moet telkens, met die oog op die besondere geval, deur die uitlegger gevind word." Sien ook Honore *Real Laws* 110.

¹⁶. Sien hfst 2 par 5.

¹⁷. Sien par 3.3.1 en par 3.3.2 waar die beperkings op die wetgewer aangedui word.

¹⁸. In *Blower v Van Noorden* 1909 TS 890 wys hr Innes op die hof se funksie om toe te sien dat die regstelsel resistent bly. Hy sê op 905: "There come times in the growth of every living system of law when old practice and ancient formulae must be modified in order to keep in touch with the expansion of legal ideas, and to keep pace with the requirements of changing conditions. And it is for the courts to decide when the modifications, which time has proved to be desirable, are of a nature to be effected by judicial decision, and when they are so important or so radical that they should be left to the Legislature." Sien *Feldman (Pty) Ltd v Mail* 1945 AD 733 789 waar die hof met goedkeuring verwys na die opm van Lord Tomlin in *Pearl Assurance Co Ltd v Government of the Union of South Africa* 1934 AD 560 ([1934] AC 570 579) oor die aard van Romeins-Hollandse Reg wat vlg hom 'n lewende regstelsel is. Hy sê op 563: "[The Roman-Dutch law is] ... a virile living system, of law, ever seeking, as every such system must, to adapt itself consistently with its inherent basic principles to deal effectively with the increasing complexities of modern organised society." Sien ook *Willis Faber Enthoven (Pty) Ltd v Receiver of Revenue* 1992 4 SA 202 (A), 54 SATC 427 438 waar

onder meer breë beginsels in ag te neem wanneer feitestelle oorweeg word wat nie uitdruklik deur regsreëls aangespreek word nie. In hierdie proses formuleer die howe ook bepaalde standaarde of riglyne ten opsigte van sekere kategorieë van feitestelle wat tot stand gebring word.¹⁹

In die konteks van hierdie studie het die howe se ontwikkeling van die inkomstebegrip en ander verwante begrippe, soos die besigheidskonsep, daartoe bygedra dat tred gehou is met kommersiële werklikhede.²⁰

2.4 Onderskeid: regsreëls en regsbeginnels

Daar bestaan nie 'n volledige en toereikende stelsel van regsreëls wat vir elke moontlike omstandigheid voorsiening maak nie. Die wetgewer beskik nie oor die insig om regsreëls van dié omvang te formuleer nie. Die enigste wyse waarop groter sekerheid en voorspelbaarheid verkry kan word, is om regsbeginnels te formuleer wat as grondslag vir regsreëls kan dien. Hierdie regsbeginnels kan dan as basis gebruik word vir die formulering van verdere regsreëls.²¹

Regsreëls kan as voorskrifte beskou word wat 'n definitiewe regsgevolg koppel aan 'n

ar Hefer die vlg sê oor die hof se funksie: "This being the nature of our system, the courts should not hesitate to adapt a principle which is found not to be in line with present-day developments in the particular branch or other branches of the law." Van Aswegen 1993 *THRHR* 171 maak op 172 die vlg opm: "If one accepts the basic fact that law is a social institution, it follows that the law must remain in step with changed circumstances, values and perceptions in the society which it serves in order to retain its validity, legitimacy and effectiveness. Recognition of this truism determines the importance of developing and adapting the law in accordance with these dictates." Sien ook *Mutual and Federal Insurance Co Ltd v Oudtshoorn Municipality* 1985 1 SA 419 (A) 430.

¹⁹. Pound *Common Law* 13 gee die vlg uiteensetting van die funksies van regsreëls, regsbeginnels en regstandaarde of -riglyne: "The only way to insure certainty and predictability for new cases, not governed by any rule, which constantly arise, is to work out principles behind rules - the principles they logically presuppose - and draw more rules from those principles, or to work out conceptions, *i.e.*, categories into which cases may be put, and attach rules and principles and standards to those conceptions. ... It was only in this way that the law could keep pace with the changes in the past hundred years." Blum 1967 *U Chicago L Rev* 517 maak ook melding van die ontwikkeling wat plaasvind tov statutêre regsreëls en die gewig wat aan sekere omstandighede geheg word om 'n onderskeid tussen nie-belasting- en belastingvermydingsdoelwitte te maak. Hy sê: "Such differentials are not to be found on the face of the rules, but rather they develop in the process of our applying the rules and observing the consequences." Dit blyk ook die benadering van die howe in Australië te wees. In *FCT v Employer's Mutual Indemnity Association Ltd* (1990) 21 ATR 741 maak *judge Hill* die vlg opm op 751: "It is the genius of the common law that the case by case examination produces a flexible legal system. It may, however, be a valid criticism of the gradual evolution of the law in this manner that what is but the application of fundamental principle to the facts of a case comes to be seen as a separate statement of principle, taking on its own life; as a new limb engrafted upon the tree of legal principle." Sien par 5.4 waar riglynformulering deur die howe bespreek word.

²⁰. Sien Lehmann 1985 *Tax in Aust* 738.

²¹. Sien par 2.2 hierbo waar die aard van regsreëls bespreek word.

besondere en unieke feitestel wat bestaan.²² 'n Regsreël kan direk op 'n feitestel toegepas word. Dit word geformuleer om prakties aan regsbeginsels uiting te gee. 'n Regsreël is 'n meer konkrete en noukeurige formulering van 'n algemene gedagte wat in 'n bepaalde regsbeginself vat is. 'n Regsreël kan op 'n regsbeginself gebaseer wees. Anders gestel, 'n regsbeginself kan as die grondslag of die logiese voorveronderstelling vir die formulering van 'n regsreël beskou word.

Regsbeginsels kan as gesaghebbende uitgangspunte vir regsredenering beskou word. Regsbeginsels bied nie omvattende en spesifieke gevolge wat by die bestaan van 'n besondere feitestel intree nie.²³ 'n Regsbeginself is algemeen van aard en bied eerder 'n basis vir regsredenering waar 'n feitestel oorweeg word wat nie deur 'n presiese regsreël of regsreëls beheers word nie of waar regsreëls in konflik is.²⁴

Die onderskeid tussen regsbeginsels en regsreëls kan in die konteks van die inkomstebelastingreg as volg aangedui word: Een van die beginsels waarop die *Inkomstebelastingwet* gebaseer is, is dat iemand wat kapitaal besit en dit produktief aanwend, op die opbrengs daarvan belas word.²⁵ Dié regsbeginself word op hierdie wyse ook

²² Sien Evans *Interpretation* 52; Derksen *Benadering* 36.

²³ Sien Eckhoff *Guiding Standards* 205 wat regsbeginsels as volg omskryf: "Principles, on the other hand, do not set out legal consequences that follow automatically when the conditions provided are met." Sien ook Van Zyl en Van der Vyver *Regswetenskap* 274 wat daarop wys dat 'n regsbeginself alleen nie ordeningskrag het nie.

²⁴ Pound en Plucknett *History and System* 17 omskryf regsbeginsels as volg: "instead the legal system lays down a sweeping generalization as an authoritative premise for judicial and juristic reasoning where rules of law are wanting or inapplicable or inconvenient. This type of legal precept may be called a principle." Van Warmelo *Regsleer* 6 bevestig dié uitgangspunt. Sien ook Pound en Plucknett *History and System* 25. Davies en Holdcroft *Jurisprudence* 74 maak die vlg onderskeid: "Rules and principles are both standards. However, they differ in character of the direction they give. Rules are applicable in an 'all-or-nothing' fashion: either an issue falls within the ambit of the rule or it does not. A rule either determines an issue or it has nothing at all to say on that issue. ... Principles, rather than functioning in an all-or-nothing manner, merely state a reason that argues in one direction. Whereas relevant rules dictate an answer, principles merely incline towards a certain direction." Twining en Miers *Rules* 133 verwys na die onderskeid wat Dworkin tussen 'n reël en 'n beginself tref en merk op: "[A] rule *dictates* a particular result; a principle merely points in a particular direction, as a factor to be weighed by the decision-maker."

²⁵ Sien die omskrywing van "income" in *COT v Booysens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10 25 wat r Wessels in die hof *a quo* gee. Hierdie omskrywing van inkomste is deur hr Innes in die appèlhof in die onderhawige saak aanvaar. In *CIR v King* 1947 2 SA 196 (A), 14 SATC 184 gee hr Watermeyer 'n aanduiding van die beginsels waarop die *Inkomstebelastingwet* 31 van 1941 gebaseer is. Hy sê op 194: "The taxes imposed by the Act are intended to be taxes upon persons, assessed in various ways upon the amounts of their incomes and upon amounts which are deemed to be part of their incomes. Now income, in the ordinary sense of the word, is the product or fruit of a man's labour or of his capital or of both." Broomberg *Tax Strategy* 22 maak ook die vlg opm: "[I]f the taxpayer receives an amount in the form of rental pursuant to the provisions of a contract of lease, then, of course, no further evidence is relevant: that amount is inherently income in nature."

aangewend om 'n bepaalde kategorie van ontvangste, naamlik inkomste, tot stand te bring. Die wetgewer het 'n regsreël geformuleer waardeur aan hierdie regsbeginselformuleering uiting gegee word. 'n Omskrywing van die begrip "bruto inkomste" is in die *Inkomstebelastingwet* opgeneem. "Bruto inkomste" word in die algemeen omskryf om alle bedrae in te sluit wat aan 'n persoon toeval of wat deur hom ontvang word, behalwe toevallings of ontvangste "van 'n kapitale aard".²⁶ Die statutêre feitestel wat ingevolge dié regsreël aanwesig moet wees, is dat die bedrag wat die belastingpligtige ontvang nie van 'n kapitale aard is nie. Indien sodanige feitestel tot stand kom, tree sekere regsgevolge in, naamlik dat die ontvangste belasbaar is. Die relevante kwessie wat oorweeg moet word wanneer dié regsreël toegepas word, is om vas te stel wanneer 'n ontvangste nie van 'n kapitale aard is nie.

2.5 Bronne van regsreëls

Daar is primêr twee metodes waarvolgens standarde of norme vir gedrag gekommunikeer kan word, naamlik deur regsreëls en presedente.²⁷ In 'n moderne samelewing word regsreëls en -norme (of voorskrifte) in die eerste plek in wetgewing aangetref.²⁸ Wetgewing kan vandag as die belangrikste bron van regsreëls beskou word.²⁹ Ander bronne van regsreëls in Suid-Afrika is regterlike presedent, gewoonte en die Romeins-Hollandse reg.³⁰ Aangesien die basis van inkomstebelasting in die Republiek van Suid-Afrika op 'n kunsmatige en uitsluitlik statutêre definisie van "belasbare inkomste" in die *Inkomstebelastingwet* berus,³¹ sal in hierdie studie hoofsaaklik aan wetgewing en regterlike presedent as bronne van die inkomstebelastingreg aandag geskenk word.

3 WETGEWINGSPROSES

3.1 Aard van wetgewing

'n Wet is die verwoording van regsreëls. Dit kan omskryf word as juridiese stellings deur die wetgewer in 'n wetgewende geskrif. Die stellings wat gemaak word, skryf voor dat sekere

²⁶. Derksen *Benadering* 284.

²⁷. Hart *Concept* 121 sê: "Two principal devices, at first sight very different from each other, have been used for the communication of such general standards of conduct in advance of the successive occasions on which they are to be applied. One of them makes a maximal and the other a minimal use of general classifying words. The first is typified by what we call legislation and the second by precedent." Sien ook Bayles *Hart's Legal Philosophy* 86.

²⁸. Van Warmelo *Regsleer* 10-11.

²⁹. Devenish *Interpretation* 1; Du Plessis *Statutes* 1.

³⁰. Hahlo en Kahn *Legal System* 140; Van Zyl en Van der Vyver *Regswetenskap* 288; Dias *Jurisprudence* 15-16; Pound *Philosophy of Law* 103.

regsgevolge sal intree indien sekere statutêr omskrewe feite bestaan. By die toepassing van die regsreël word die werklike feite wat vir oorweging aanwesig is teen die statutêr omskrewe feitestel opgeweeg. Indien die werklike feite binne die omvang van die statutêre feitestel val sal sekere voorgeskrewe regsgevolge intree. Die doel van 'n wet is derhalwe om bepaalde regsgevolge te laat intree.³²

3.2 Ontstaan van die wetgewingsproses

Die wetgewingsproses begin by 'n behoefte wat vir regsordening in die gemeenskap ontstaan en wat ten doel het om hierdie behoefte te bevredig. Hierdie behoefte word nie noodwendig in die wet as sodanig bevredig nie, maar wanneer aan die wet uitvoering gegee word. Dit wil sê, wanneer 'n wetsvoorskrif op 'n konkrete feitestel toegepas word.³³

Die wetgewingsproses is deurlopend 'n doelgerigte aktiwiteit wat deur die mens geskep word. Dit is 'n produk van die menslike gees. Wetgewing word altyd gepromulgeer om 'n spesifieke doel te verwesenlik.³⁴ Die doel van 'n belastingwet kan wees om fondse te bekom vir die effektiewe werking van die staat of om die welvaart van die burgers van die betrokke land te bevorder.³⁵ Deur die heffing van belasting word finansiële ondersteuning aan die staat verleen om 'n stabiele sosiale orde te skep.³⁶

³¹. Sien *Pyott Ltd v CIR* 1945 AD 128, 13 SATC 121 126 en *Broomberg* 1972 SALJ 179.

³². Bennion *Interpretation* 284 omskryf 'n "enactment" as: "A *proposition* expressed in an Act and other legislative text with the effect that, when facts fall within an indicated area called the factual outline, specified legal consequences called the legal thrust are called forth." Op 301 verwys hy na die statutêre feitestel en sê: "An enactment lays down a legal rule in terms which show that the rule is triggered by the existence of certain facts. ... Any actual facts which fall within the outline thus trigger the legal thrust of the enactment, ..." Du Plessis 1987 *SAPR* 179 omskryf 'n wet as "... 'n gesaghebbende juridiese segswyse met 'n eie betekenis binne 'n eiesoortige konteks". Sien ook Du Plessis *Statutes* 49 waar hy 'n wet omskryf as "... a written body of (legal) norms - valid and binding upon all members of a public, social institution (in casu the state) by virtue of its promulgation by a competent lawgiver - which interacts with the status of subjects of the law to constitute an embracing legal order within the ambits of which the said subjects are officially vouched or provided for." Sien ook Pound en Plucknett *History and System* 17.

³³. Labuschagne 1982 *THRHR* 402-405; Labuschagne 1978 *TRW* 62. Sien par 2.1 waar daarop gewys is dat 'n behoefte vir 'n regsreël nie slegs uit die gemeenskap ontstaan nie, dit kan ook vanuit die owerheid ontstaan.

³⁴. Cowen 1976 *TSAR* 131 160. Labuschagne 1979 *De Jure* 91 98 beskou die wetgewingsproses as 'n "juridiese doelorganisme". Sien ook die omskrywing van 'n wet wat Du Plessis *Statutes* 49 gee.

³⁵. Sien hfst 2 par 3.2.

³⁶. Theron 1994 *TSAR* 354 sê: "In die laaste plek is die regverdiging vir alle belastinge geleë in die sosiale welsyn van die gemeenskap as 'n geheel, hetsy dit is om inkomste ter lewering van openbare dienste te verkry of om deur middel van die belasting 'n ander nie-fiskale oogmerk te bereik wat tot voordeel van die gemeenskap as geheel is." Hosten ea *Introduction* 569 sê: "[T]oday the objective [of taxes] can be said to be the promotion of the general welfare of the community as well as governmental policies." Sien ook hfst 2 par 3.2.

3.3 Beperkinge op wetskepping

3.3.1 Taal

Die feit dat regsreëls in wette geformuleer word, beteken nie dat alle implikasies van die werklikheid sonder meer daaruit blyk nie. Die wetgewer is aangewese op 'n taal as skeppingsmedium in die wetgewingsproses. 'n Taal as kommunikasiemedium is kwalitatief en oneksak. Woordkeuses in 'n taal het nie vaste en ontwyfelbare betekenis nie.³⁷ Die mense wat 'n taal gebruik, beskik nie oor dieselfde diskriminasievermoë nie en klassifiseer idees en gedagtes ook nie eenvormig nie. Mense is individue en het nie almal dieselfde geestes- en persepsievermoë nie. Die benadering dat 'n woord noodwendig 'n unieke en duidelike betekenis moet hê, oortuig nie. Die betekenis van 'n woord word grotendeels bepaal deur hoe dit aangewend word.³⁸

Om 'n regsorde binne 'n gesofistikeerde gemeenskap te reël, verg soms ingewikkelde wetgewing. Dit bring mee dat gekunstelde taal in die wetsformuleringsproses gebruik word wat tot uitlegprobleme aanleiding kan gee.³⁹ Gekompliseerde idees kan nie met volkome juistheid en noukeurigheid onder woorde gebring word nie. Daar moet aanvaar word dat algemene woorde wat bepaalde begrippe aandui tot betekenisonsekerheid aanleiding kan gee waar sodanige woorde op 'n konkrete feitestel toegepas word.⁴⁰

^{37.} Dias *Jurisprudence* 220-221 omskryf hierdie dilemma as volg: "Words have no proper meaning. A word may bear (a) the meaning put upon it by the user, (b) that put upon it by the recipient, or (c) the usual meaning. The last is a compromise between (a) and (b), but it is complicated by the fact that although most ordinary words do have an area of agreed application they are also surrounded by a borderland of uncertainty." (Kursivering bygevoeg.)

^{38.} Dias *Jurisprudence* 4 dui aan: "[T]he idea that a word must necessarily possess some unique or 'proper' meaning should be abandoned. ... The meaning of a word depends upon how it is used." Labuschagne 1987 *TRW* 96 wys ook op die probleme wat geskep word omdat die wetgewer op taal as 'n kommunikasiemedium aangewese is. Hy gee die vlg in oorweging: "n Wet (met taal as medium) kan nie absoluut duidelik en onfeilbaar-eksak spreek nie, want dit sou, enersyds, veronderstel dat alle mense presies dieselfde sê, dit wil sê presies dieselfde gees en persepsievermoë het. Laasgenoemde is in stryd met die tipiese menslike individualiteit. Andersyds sou dit veronderstel dat alle woorde in woordkombinasies ontwyfelbare inhoude of betekenis het. Die werklikheid, en in besonder die wetsvormingswerklikheid (waarby inbegrepe is 'wetsuitlegsaksie'), meen egter dat so 'n veronderstelling onwaar is." Sien ook Evans *Interpretation* 49; Hahlo en Kahn *Legal System* 176; Devenish *Interpretation* 3; Kellaway *Principles* 1.

^{39.} Devenish *Interpretation* 3-4; Bell en Engle *Interpretation* 197 wys ook op die probleem om wette vir komplekse onderwerpe te formuleer. Sien verder Pound en Plucknett *History and System* 24 28; Richardson 1980 *Tax in Aust* 269.

^{40.} Hart *Concept* 124-125 maak die vlg opm: "[I]n the case of legislation, as a general feature of human language' uncertainty at the borderline is the price to be paid for the use of general classifying terms in any form of communication concerning matters of fact. Natural languages like English are when so used irreducibly open textured." Marmor *Legal Theory* 126 verwys na die onderskeid wat Hart tussen die kernbetekenis van 'n woord en die skadu-area van onduidelikheid maak en maak die vlg opm: "However, since most of the concept-words in our language are somewhat vague and without a totally determinate

3.3.2 Denkproses

Die mens se denkproses is inherent gebrekkig. Die wetgewer is nie alwetend nie en daarom is dit vir hom onmoontlik om bloot deur 'n denkproses alle vraagstukke en omstandighede met betrekking tot die praktiese toepassing van 'n spesifieke wetsvoorskrif te voorsien.⁴¹ Selfs waar die wetsopsteller probeer om regsreëls duidelik en omvattend te formuleer en wetgewing met groot omsigtigheid opgestel word, kan alle moontlike toekomstige feitestelle wat deur die regsreël aangespreek moet word, nie voorsien word nie. Daar bestaan altyd die moontlikheid, al is dit ook hoe skraal, dat iets wat relevant is vir die toepassing van 'n bepaalde regsreël nie voorsien is nie.⁴²

Innovasie vind plaas op alle gebiede van die gemeenskapslewe, veral in die besigheids- en finansiële omgewing. Dit veroorsaak dat die onderlinge verhouding tussen individue daaglik verander. Enige poging om die regsverhouding tussen partye in rigiede wetgewing te formuleer wat ewigdurend voortduur, is nutteloos.⁴³ Hierdie feit blyk onomwonde uit die

meaning, their application to facts will always involve some borderline cases." In *Venter v R* 1907 TS 910 913 maak hr Innes die vlg opm: "... no matter how carefully words are chosen there is a difficulty in selecting language which, while on the face of it expressing generally the idea of the framer of the measure, will not, when applied under certain circumstances, go beyond it, and when applied under other circumstances, fall short of it." Sien verder Cowen 1976 *TSAR* 136.

^{41.} Hierdie uitgangspunt word ook in die gemenerereg bevestig: Digesta 1.3.10: "Neither statutes nor *senatus consulta* can be written in such a way that all cases which might at any time occur, are covered; it is however sufficient that the things which very often happen are embraced." (Vertaling Mommsen, Krueger en Watson *Digest* vol 1 13.) Sien ook Aquilius 1942 *SALJ* 335 wat sê: "The Romans were not experts in the art of 'practical legislation' and they were conscious of their limitations." Derksen *Benadering* 321 stel dit as volg: "Dit is nie moontlik om vooraf die werklike inhoud van 'n wet - of van 'n reël van die gemenerereg - volledig vir elke moontlike feitestel aan te dui nie. In elke feitestel wat aanwesig is, moet die reg naamlik gevind word." Vineberg 1969 *BTR* 37 ondersteun dié uitgangspunt. Hy merk op: "It is impossible for any single government official or team of officials to foresee the practical application of all the measures which they are drafting." Richardson 1980 *Tax in Aust* 269 bevestig dat dieselfde geld tov belastingwetgewing. Hy sê: "Modern tax legislation is necessarily detailed. Even so, it is not possible to anticipate and provide for every situation that may arise."

^{42.} Waismann *Verifiability* 121 verwys na die onsekerheid wat kan ontstaan agv omstandighede wat nie voorsien kan word nie. Pound *Common Law* 13 stel die probleem as volg: "No lawmaker, even dealing with the simplest subject, has ever been able to anticipate all the questions which arose on the subject of his legislation." Berry 1987 *Stat LR* 92 96-97 is van mening dat indien alle moontlike omstandighede waarop die wetsbepaling van toepassing kan wees, nie voorsien kan word nie, die wetgewer riglyne vir uitleg behoort te verskaf. Denning *Discipline* 12 verwys na sy uitspraak in *Seaford Court Estates Ltd v Asher* [1949] 2 KB 481 waar hy as volg beslis: "Whenever a statute comes up for consideration it must be remembered that it is not within human powers to foresee the manifold sets of facts which may arise, and, even if it were, it is not possible to provide for them in terms free from all ambiguity." Sien verder Lehman 1979 *Wis L Rev* 500; Derksen *Benadering* 285; Hahlo en Kahn *Legal System* 177; Devenish *Interpretation* 4; Labuschagne 1985 *TSAR* 55 60; Labuschagne 1983 *THRHR* 432; Cowen 1976 *TSAR* 131 137; Van Warmelo *Regsleer* 19; Monroe *Intolerable Inquisition?* 37.

^{43.} Sien Frank *Modern Mind* 6, 7. Sien ook Joubert 1992 *SA Merc LJ* 137 waar die regsgevolge van nuwe

menigte regspraak wat oor die uitleg van wetsvoorskrifte handel. Dit is verder ook so dat mense in geskille waar daar 'n grys area van onsekerheid is, tot verskillende gevolgtrekkings kan kom deur beginsels toe te pas wat skynbaar in gelyke mate as juis beskou kan word.⁴⁴

3.4 Wye term as wetskeppingstegniek

3.4.1 Inleiding

Die wetgewer maak van verskeie tegnieke gebruik om bogemelde taalkundige beperkings en inherente gebreke in die denkproses van individue aan te vul. Een van dié tegnieke is om wye ("broad") terme⁴⁵ te gebruik.⁴⁶ Die wetgewer moet 'n kompromie tref tussen regsdoeltreffendheid en verstaanbaarheid waar daar onsekerheid bestaan oor die verskeidenheid van omstandighede wat die woorde van 'n wetsvoorskrif moet aanspreek. Die wetgewer gebruik wye terme in gevalle waar hy onseker is oor die omstandighede wat die wetsvoorskrif moet aanspreek. Hierdie wye terme het nie duidelik identifiseerbare betekenisgrense nie. Die wetgewer gebruik wye terme omdat hy vrees dat hy die omstandighede wat die wetsvoorskrif moet aanspreek te eng sal omskryf.⁴⁷

verkeerstipe kontrakte oorweeg word. Daar word aan die hand gedoen dat in die inkomstebelastingreg die toepassing van bestaande en gevestigde regsreëls op finansiële instrumente soos opsies, termynkontrakte en rente-ruiltransaksies veral van belang is.

⁴⁴. In *Heather (Inspector of Taxes) v P-E Consulting Group Ltd* [1973] 1 All ER 8 wys *lord Denning* op 12 op die moontlikheid dat 'n onderskeid tussen onkoste van 'n inkomste- en kapitale aard getref word. Hy sê: "Some cases lie on the border between the two; and this border is not a line clearly marked out; it is a blurred and undefined area in which anyone can get lost. Different minds may come to different conclusions with equal propriety. It is like the border between day and night, and between red and orange. Everyone can tell the difference except in the marginal cases; and then everyone is in doubt."

⁴⁵. 'n Wye term kan 'n enkele woord, soos "inkomste", of 'n sinsnede, soos "van 'n kapitale aard", wees om 'n bepaalde begrip of sekere klasse of kategorieë aan te dui.

⁴⁶. Dias *Jurisprudence* 220 bevestig hierdie benadering tot wetskepping: "Another difficulty is caused by the fact that statutes seek to control the future, so the wording has to be in broad terms of classes and categories." Sien ook Hart *Concept* 127. In *Handley v FCT* (1981) 148 CLR 182 maak *judge Stephen* op 185 die vlg opm oor die aard van die algemene aftrekkingsbepaling (a 51 (1) van die *Income Tax Assessment Act 1936*): "Because it must deal with items of expenditure of many and varied kinds it is expressed in very general terms."

⁴⁷. Bennion *Statute Law* 43 verwys na die konflik tussen "legal effectiveness" en "comprehensibility" waar die wetgewer onseker is oor die spesifieke omstandighede wat deur die bewoording van die wetsbepaling gedek moet word. Hy sê: "Legal effectiveness conflicts with comprehensibility where (as frequently happens) the draftsman is uncertain of the precise situations his wording must cover. To be on the safe side he then devises a wide formula, which may lack identifying features. Typically, the draftsman has a particular situation in mind but fears to commit himself by describing it. He knows from experience that if he links his wording to this specific situation it may prove too narrow." Hart *Concept* 124 verwys ook na die gebruik van "open texture". Hy sê: "Whichever device, precedent or legislation, is chosen for the communication of standards of behaviour, these, however smoothly they work over the great mass of ordinary cases, will, at some point where their application is in question, prove indeterminate; they will have what has been termed an open texture." Sien ook Bennion *Interpretation* 813; Kent *Philosophy* 390-391; Bix *Legal Determinacy* 7.

Die wetgewer laat soms doelbewus sekere gedeeltes van die wetgewing ongesê deur wye terme te gebruik. Dit skep die geleentheid vir die howe om onvoorsiene omstandighede binne die trefwydte van 'n wet of wetsbepaling te bring.⁴⁸ Die betekenisontsluiting van wye terme staan oor totdat die behoefte ontstaan om die betekenis met sekerheid te bepaal. Dit kan gebeur wanneer dit vir die hof nodig mag wees om die toepassingsveld van 'n wye term uit te lê of waar die wetgewer genoodsaak word om die betrokke begrip in latere wetgewing noukeuriger te omskryf.⁴⁹

Die wetgewer versuim ook dikwels om 'n spesifieke begrip omvattend te omskryf met die bedoeling dat die howe die betrokke konsep verder moet ontwikkel.⁵⁰ Dit kan daartoe aanleiding gee dat die howe riglyne neerlê waarvolgens die betekenis van dié begrip vasgestel moet word.⁵¹ Die howe kan die omvang van die betekenis van dié begrip óf inperk deur aan die term 'n spesifieke betekenis te gee, óf uitbrei sodat dit van toepassing is op omstandighede wat moontlik nie aanvanklik by die formulering van die regsreël voorsien is

^{48.} Bennion *Statute Law* 117 verwys na "deliberate doubt-factors" wat deur die wetgewer aangewend word. Cowen 1976 *TSAR* 137 140 vn 61 maak melding van "drafted in a 'creatively vague' manner" en die voordele wat wetgewing wat in vae terme opgestel is in sekere omstandighede kan bied. Hahlo en Kahn *Legal System* 177 maak die vlg opm: "More troublesome still, the contemplation of all possible existing and future circumstances being beyond the wit of man, the court may be confronted with the application of the wording of a statute to a set of facts that was not in the mind of the law-maker when passing it ..." En op 178: "[V]agueness may be ... deliberate and possibly desirable. The lawmaker may intend to leave a corona of uncertainty of meaning to give latitude to those administering the enactment or to the courts in interpreting the legislative provision - what is called an 'open texture'." Sien ook Levi *Legal Reasoning* 30; Devenish *Interpretation* 6.

^{49.} Evans *Interpretation* 119.

^{50.} Bennion *Statute Law* 116 verwys na hierdie moontlikheid en sê: "For various reasons the legislator feels unable or unwilling to express a precise and clear meaning, and requires that the provision be 'fudged'. Where it is an operative provision ... the draftsman knows that this inevitably means that some agency, probably the court, is liable one day to be called on to give an interpretation." Op 142 maak hy die vlg opm: "By use of a word or phrase of wide meaning, legislative power is delegated to the processors whose function is to work out the detailed effect." Hart *Concept* 132 verwys ook na die ontwikkeling van sekere wye terme deur die howe en merk op: "The open texture of law means that there are, indeed, areas of conduct where much must be left to be developed by courts or officials striking a balance, in the light of circumstances, between competing interests which vary in weight from case to case." Labuschagne 1985 *TSAR* 55 57 59 verwys na "opsetlike leemtes" in wetgewing en maak die vlg opm: "Die wetgewer (en/of wetsopstellers) kan 'n leemte 'doelbewus' skep met die doel dat die regspleging en die regswetenskap daaraan aandag gee en dit desnoods oplos." Hy omskryf 'n wetsleemte as 'n "synchronisasieversteuring tussen doel en woord". Sien ook Dias *Jurisprudence* 220 wat verwys na onvermydelike *casus omissi* wat met die gebruik van wye terme ontstaan. In *Natal Estates Ltd v SIR* 1975 4 SA 177 (A), 37 SATC 193 216 verwys ar Holmes na die riglyn wat die basis vorm van die onderskeid tussen die realisering van 'n kapitale bate en die beoefening van 'n besigheid en maak die vlg opm: "The foregoing principle has been followed and developed in this court over the years."

^{51.} Sien par 5.4 vir 'n meer breedvoerige uiteensetting van die riglynformulering deur die howe.

nie.⁵² Die gebruik van 'n wye term veroorsaak dat aansienlike diskresie aan die howe gedelegeer word om die betekenis van 'n wye term vas te stel.⁵³

Dié delegasie van diskresie het tot gevolg dat daar eers werklik substansie aan die regsinhoud van 'n wetsvoorskrif verleen word wanneer dit deur die howe toegepas word.⁵⁴

Die wetgewer het in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg ook van wye terme gebruik gemaak om voorsiening te maak vir omstandighede wat nie noodwendig aanvanklik by die formulering van die regsreël voorsien kon word nie. 'n Voorbeeld hiervan is die gebruik van die sinsnede "van 'n kapitale aard".⁵⁵

3.4.2 Kernbetekenis

'n Wye term het gewoonlik 'n kernbetekenis waaroor daar 'n groot mate van sekerheid bestaan. Rondom dié kernbetekenis is 'n skadu-area (penumbra) van moontlike betekenis vir die wye term.⁵⁶ Die kernbetekenis van 'n woord dui op daardie standaard-omstandighede

⁵² Die begrip "inkomste" in die *Inkomstebelastingwet* het in die algemeen nie so 'n omvattende betekenis dat dit ook die wins insluit wat met die realisering van 'n kapitaalbate gemaak word nie. Hierdie omvangsbeperking van die begrip "inkomste" is deur die howe daargestel. In die VSA het die howe 'n ander benadering gevolg. Die howe daar het beslis dat die begrip "income" in dié konteks alle winste insluit, of dit van 'n inkomste- of kapitale aard is. Sien die bespreking in hfst 4 par 2.4.2.

⁵³ Bennion *Statute Law* 115 stel die dilemma as volg: "Another source of doubt is that, just as the draftsman cannot say everything, so parliament cannot decide everything. There are points beyond which it cannot exert its will, and must leave the choice to others. The name for this process is *delegation* ... Or the task may be entrusted to courts or tribunals. Either way, the draftsman is likely to effect this statutory delegation by use of what we may call a *broad term*." Sien ook Dias *Jurisprudence* 220 wat sê: "These [broad terms] are man-made, and there are bound to be *casus omissi*, which means that a measure of discretion is imported into every decision as to whether the provision applies to the case in hand or not." Cox 1946-1947 *Harv L Rev* 370 389-390 beklemtoon die funksie van die howe in dié verband: "[The legislature] frequently cannot anticipate the specific questions which may arise under its enactments, in that event ... it is the function of the courts to search out the fundamental and the pervasive will and give it specific application." Berry 1987 *Stat LR* 92 96 wys daarop dat dit duur hofgedinge kan verg om die betekenis van 'n wye term te bepaal.

⁵⁴ Summers *Formal Reasoning* 78 sê: "[A] statute in the form of a broad grant of discretion to the courts is open-ended. That is, it is essentially dependent for its complete legal content on an infusion of substance at point of application ..." Sien par 4 waar die regskeppende funksie van die howe bespreek word.

⁵⁵ Die sinsnede "van 'n kapitale aard" kom voor in die omskrywing van "bruto inkomste" in a 1 en in a 11(a) van die *Inkomstebelastingwet*.

⁵⁶ Hart 1958 *Harv L Rev* 607 maak die vlg stelling: "If we are to communicate with each other at all, and if, as in the most elementary form of law, we are to express our intentions that a certain type of behavior be regulated by rules, then the general words we use ... must have some standard instance in which no doubts are felt about its application. There must be a core of settled meaning, but there will be, as well, a penumbra of debatable cases in which words are neither obviously applicable nor obviously ruled out." Sien ook Eckhoff *Guiding Standards* 213. Derksen *Benadering* 7, 281 verwys na die begrip "moontlike woordbetekenis" van 'n woord in 'n wetsvoorskrif wat beskou kan word as die totaal van die betekenis wat die woord het vlg die spraakgebruik van die gemeenskap wat die woord gebruik. Daar word aan die hand gedoen dat selfs tov die kernbetekenis daar ook onsekerheid kan bestaan. 'n Voorbeeld is die betekenis van die begrip "income" in

ten opsigte waarvan daar eenstemmigheid bestaan oor die betekenis van die woord. Standaard-omstandighede verskaf maatstawwe vir die korrekte betekenisformulering van 'n woord of begrip.⁵⁷ Die wetgewer probeer gewoonlik om 'n spesifieke wye term aan te wend waarvan die skadu-area van onsekerheid so klein as moontlik is.⁵⁸ Hoe wyer die skadu-area van betekenis onsekerheid is wat aan 'n wye term kleef, hoe groter is die diskresie wat effektief aan die howe gedelegeer word.

Daar word aan die hand gedoen dat die begrippe "inkomste" en "kapitaal" in die wet in hierdie kategorie val. Voorgemelde begrippe is onderling uitsluitend, maar die betekenis daarvan word nie presies bepaal nie. Dit gee daartoe aanleiding dat die grens tussen die twee begrippe in bepaalde omstandighede nie volkome duidelik is nie. Die mate van betekenis sekerheid wat oor die kernbetekenis van die woorde "inkomste" en "kapitaal" in sekere gevalle bestaan, is hoofsaaklik teweeggebring deur die riglyne wat die howe geformuleer en toegepas het. In grensgevalle is selfs dié riglyne soms nie omvattend genoeg om betekenis sekerheid te verkry nie.⁵⁹

Die wetgewer het die betekenisbepaling van die frase "van 'n kapitale aard" by uitstek aan die howe oorgelaat. Die wetgewer het nie probeer om statutêre riglyne neer te lê wat 'n aanduiding van die betekenis van dié frase gee nie.⁶⁰ Die Suid-Afrikaanse wetgewer het terme soos "kapitaal" en "inkomste" gebruik waaroor daar 'n mate van betekenis sekerheid in die inkomstebelastingreg bestaan het. Hierdie betekenis sekerheid is veral teweeggebring

die inkomstebelastingreg. In verskillende regsjurisdiksies is daar verskillende betekenisse aan die kernbetekenis van dié begrip gegee. Sien hfst 4 par 2.4.2 waar die onderskeid in die VSA en Brittanje aangedui word. Hierdie onderskeid het die basiese betekenis van die begrip ten grondslag.

⁵⁷. Marmor *Legal Theory* 134.

⁵⁸. Bennion *Statute Law* 147. Dias *Jurisprudence* 230-231 verwys ook na die kernbetekenis van woorde en die skadu-area van onsekerheid wat mag bestaan. Vlg hom kan manipulasie van die betekenis van woorde binne hierdie buiterand van relatiewe betekenis onsekerheid plaasvind.

⁵⁹. In *CIR v VRD Investments (Pty) Ltd* 1993 4 SA 330 (K), 55 SATC 368 370 maak r Scott die vlg opm: "In many instances an expenditure or loss will quite clearly be one or the other. In borderline cases, however, the courts in the past, depending on the particular facts of the case, have tended to have regard to a wide variety of criteria when making the distinction."

⁶⁰. De Koker *Silke* par 3.1 3-3 gee in oorweging: "There is no definition in the Act of receipts and accruals 'of a capital nature'. No doubt the legislature has realized that it is impossible to define the qualities that render a receipt or an accrual either income or capital." Sien ook Emslie en Jooste 1989 *SALJ* 292 294 wat die vlg opm maak: "As in the case of source, there is no definition of the words 'of a capital nature' in the Act, and the legal principles which govern their meaning have been laid down by the courts." Wat die begrip "bron" in die inkomstebelastingreg in Suid-Afrika betref, het die wetgewer ook die betekenisvasstelling daarvan aan die howe oorgelaat. In *CIR v Epstein* 1954 3 SA 689 (A), 19 SATC 221 231 maak hr Centlivres die vlg stelling: "I may add that the Legislature, which was probably aware of the difficulty in defining the phrase 'source within the Union', gave no definition. Consequently it is for the courts to decide on the particular facts of each case whether 'gross income' has or has not been received from a source within the Union."

deur uitsprake in die Engelse inkomstebelastingregspraak waar die betekenis van dié begrippe oorweeg is.⁶¹

3.4.3 Nadele van wye terme

Die nadeel van die gebruik van wye terme is dat dit tot 'n magdom regspraak oor die onderwerp aanleiding kan gee. Onsekerheid word op hierdie wyse geskep, want totdat die betekenis deur die hof vasgestel is, is dit nie presies seker wat die trefwydte van 'n wye term is nie.⁶² Die regspraak kan van so 'n omvang wees dat 'n wetsuitlegger sonder om daarna te verwys, 'n skrale kans het om die betekenis van 'n bepaalde term in die konteks van 'n wet vas te stel.⁶³ 'n Verdere gevaar met die gebruik van wye terme is dat die riglyne wat die hof vasstel, die woorde van die betrokke wet kan vervang.⁶⁴

3.4.4 Belastingwetgewing

'n Gesofistikeerde besigheidsgemeenskap in 'n era waar skansmure tussen die verskillende

^{61.} In *COT v Booysens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10 25 merk hr Innes op dat die ondersoek wat ingestel word om die inkomste- of kapitale aard van 'n ontvangste te bepaal in groot mate ooreenstem met die toets wat deur die Engelse hof toegepas word. In dié verband verwys hy onder meer na *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 159. Dié benadering is ook deur die hof in Australië gevolg. Krever 1987 *U New South Wales LJ* 224 sê: "Considerable reliance was placed on the judgements of English courts in the application of U.K. revenue law, despite the fact that the U.K. legislation bore no resemblance to its Australian counterpart." Sien ook Meyerowitz *Income Tax* par 3.26.

^{62.} Bennion *Statute Law* 142; Renton-verslag par 10.13. In *Solaglass Finance Co (Pty) Ltd v CIR* 1991 2 SA 257 (A), 53 SATC 1 24 wys ar Botha op die gevaar om riglyne wat deur die hof neergelê is algemeen aan te wend. Hy maak die vlg stelling: "To the extent that the reported judgments reflect the use of general criteria in applying the words of the statute concerned to the facts of a particular case, such criteria appear to me to furnish no more than vague and imprecise guidelines, fitting nicely perhaps the facts under consideration, but to be applied to other and different factual situations, if at all, only with caution and circumspection." Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 978 wys op die probleme wat vlgs hom in Australië ontstaan het agv die riglyne wat die hof neergelê het om die "inkomste"-konsep te ontwikkel. Hy sê: "The ultimate thesis is that tax courts in Australia have developed a concept that has insufficient merit in policy terms and which is extremely difficult to employ in practice. It encourages continual litigation and puts undue strain on administrators, advisers and appellate courts."

^{63.} Bell en Engle *Interpretation* 79; Bennion *Statute Law* 142.

^{64.} Bell en Engle *Interpretation* 79 en 81. In *Associated Newspapers, Ltd v COT* [1938] 1 AITR 403 412 verwys judge Dixon na die welbekende dictum in *British Insulated and Helsby Cables Ltd v Atherton* [1926] AC 205 213-214: "But when an expenditure is made, not only once and for all, but with a view to bringing into existence an asset or an advantage for the enduring benefit of a trade, I think that there is very good reason (in the absence of special circumstances leading to an opposite conclusion) for treating such expenditure as attributable not to revenue but to capital." En hy maak die vlg opm: "a phrase which by constant use has become almost a formula". Die hof in Suid-Afrika het by verskeie geleenthede daarop gewys dat dit bloot riglyne is wat hulle formuleer en dat dit nie allesomvattend is nie. Sien *Solaglass Finance Co (Pty) Ltd v CIR* 1991 2 SA 257 (A), 53 SATC 1 24 25; *CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust* 1992 4 SA 39 (A), 54 SATC 271 279; *CIR v VRD Investments (Pty) Ltd* 1993 4 SA 330 (K), 55 SATC 368 375. Sien ook par

finansiële markte wêreldwyd deur veral die elektroniese beskikbaarstelling van inligting afgebreek word, verg al hoe meer komplekse belastingwetgewing⁶⁵ wat aan internasionale standaarde moet voldoen. Sodanige wetgewing kan moeilik wees om te formuleer en in 'n poging om vir onvoorsiene toekomstige omstandighede voorsiening te maak, kan die wetgewer genoodsaak wees om van wye terme gebruik te maak.⁶⁶ Dit is egter nie 'n nuwe verskynsel nie, want belastingwette is welbekend vir die gebruik van wye terme en die vaagheid wat daardeur teweeggebring word.⁶⁷

Daar word ook aangevoer dat die natuurlike aaneenskakeling wat bestaan tussen 'n wet en die onderwerp wat in die wet aangespreek word, nie in inkomstebelastingwetgewing teenwoordig is nie. Die oorsprong vir dié gebrek aan aaneenskakeling is die gebruik van die

5.4.1 waar die aard van die riglyne wat die howe formuleer, meer volledig bespreek word.

- ^{65.} Fayle 1988 *Tax in Aust* 648 maak die vlg opm oor die probleme wat ondervind word om belastingwette te interpreteer. Hy sê: "Taxing statutes are too often characterised by opacity, by sentences of inordinate length and indeterminable structure, by tautology errors of syntax, ambiguity, inconsistency and excessive use of so called terms of art. Such legalistic provisions are often obscure and circumlocutious, requiring a certain type of expertise in order to gauge their meaning. Sentences are long and involved, the grammar is obscure, and archaisms, legally meaningless words and phrases, tortuous language, the preference for double negatives over the single positive abound."
- ^{66.} Krever 1987 *U New South Wales LJ* 220 ondersteun die standpunt dat belastingwetgewing in wye terme opgestel moet word om voorsiening te maak vir regstrukture en transaksies wat die wetgewer nie kan voorsien nie. Hy ondersteun ook die standpunt dat die howe 'n verantwoordelikheid en diskresie behoort te hê om sodanige wetsbepalings op 'n bepaalde feitestel toe te pas. Hy sê: "Given the nature of the subject matter with which it deals, tax legislation must be drafted more broadly than the transactions to which it will be applied. Identical economic consequences can be effected through an almost limitless number of legal structures and relationships, only a fraction of which will be foreseen by the legislative drafters when the law is put into place." Berry 1987 *Stat LR* 93 wys daarop dat die wye omskrywing van beginsels om komplekse en tegniese kwessies aan te spreek nie voldoende duidelikheid verskaf nie. Hy sê: "It must be remembered that legislation tends to be complicated because it usually deals with complex and technical issues. Broad statements of principle are usually inadequate." Richardson 1980 *Tax in Aust* 269 bevestig dié standpunt. Hy sê: "Modern tax legislation is necessarily detailed. Even so, it is not possible to anticipate and provide for every situation that may arise." Tiley *Academic Perspective* 22 wys ook daarop dat dit 'n voordurende tendens is. Hy gee in oorweging: "More and more issues have been passed over to judicial discretion ... Ignoring problems on the nature of rules and principles, one can say that the courts are thinking far more in terms of principles. New tax cases represent tax law joining this main stream of judicial thinking, not departing from it." Dit is ook so in die Australiese inkomstebelastingreg. Sien Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 978 wat in oorweging gee: "Our Act gives no indication of the meaning of income, yet the courts were compelled to interpret the term."
- ^{67.} Bennion *Interpretation* 417 stel dit as volg: "Taxing Acts have been notoriously subject to this kind of vagueness. Except where a brand new tax is introduced, it is very difficult to make a fresh start with the drafting of tax legislation. Legislators are anxious to know what increase or decrease in liability would be involved, and this cannot be stated with any precision." Lapudoth 1979 *SALJ* 588 verwys na die gebruik van "catch-all"-bepalings deur die wetgewer in belastingwetgewing: "Finally, one may observe a growing tendency to use another kind of technique, the 'catch-all' provision. There are numerous variations of it. The typical form is the definition of what is taxable income in fairly general terms ..." Sien ook Barkoczy 1997 *NZJTL* 75.

"inkomste-konsep" as basis vir inkomstebelasting.⁶⁸ Die omvang van die begrip "inkomste" is moeilik omskryfbaar omdat dit inderdaad 'n fiksie is. Dit is 'n abstrakte begrip wat deur die wetgewer geskep is.⁶⁹ Deur die begrip "inkomste" te gebruik sonder om dit breedvoerig te omskryf, het die wetgewer die betekenisbepaling van die begrip aan die howe oorgelaat.⁷⁰ Die vaagheid wat bestaan ten opsigte van die betekenis van die begrip "inkomste" in inkomstebelastingwetgewing, het oorspronklik ontstaan weens die aanwending van 'n konsep wat deel was van 'n ander instelling, naamlik die trust. Die howe het dié begrip uitgelê deur aandag te gee aan die betekenis wat alreeds ten opsigte van trusts daaraan gegee is.⁷¹ Die vraag of 'n bepaalde vloei van fondse regtens as inkomste of kapitaal beskou

⁶⁸. Prebble 1997 *BTR* 384 sê: "The reason is that the ordinary symbiosis that exists between law and its subject matter is absent from the foundations of income tax law. ... A convenient starting point for an explanation of the lack of symbiosis between income tax law and its subject matter is the question of the concept of income." Sien hfst 4 par 2 waar die basis van inkomstebelasting bespreek word.

⁶⁹. Prebble 1997 *BTR* 385 gee die vlg in oorweging: "What is meant by the impossibility of defining 'income' is that one cannot identify the borders of the concept because, at its borders, income is a fiction that is invented for the purposes of income tax legislation and that does not have independent existence in the world of physical fact or abstract thought. ... But income itself, like money, is an abstract concept." Sien ook Parsons 1991 *Syd LR* 437.

⁷⁰. Lachs 1943 *Mod LR* 148 sê: "There exists no statutory definition of either 'income' or its correlative term 'capital' ... Thus we are referred back to the Code and its construction by the Courts." Kaldor *Expenditure Tax* 27 verwys ook na die rol van die howe: "Indeed under a tax code like our own, which contains no general guiding definition of income but has evolved for hundred and fifty years (and continues to evolve) by a process of statutory revision and judicial interpretation, to comprehend the current legal definition of what constitutes taxable income is in itself an arduous study." Grover en Iacobucci *Canadian Income Tax* 122 omskryf die probleem as volg: "[T]he concept of income is both an elusive and an elastic one. Income Tax Acts rarely, if ever, make an attempt to be comprehensive. Most commonly, they describe certain receipts, or certain transactions, which must be valued and treated as income for tax purposes. ... Thus the role of the judiciary is often crucial in deciding what is, or is not, included." Sims ea *Simon's Taxes* 171 merk op: "[T]he proper scope and definition of the term 'income' has been repeatedly debated in the cases on the Income Tax Acts ..." Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 978 wys op die probleme wat die nie-statutêre omskrywing van die begrip "income" geskep het. Hy sê: "Yet when judges in those jurisdictions were first asked to apply income tax legislation, they found themselves faced with a major problem. Our Act gives no indication of the meaning of income, yet the courts were compelled to interpret the term." Sien ook *Van den Berghs Ltd v Clark (Inspector of Taxes)*, [1935] AC 431 438 waar *lord Macmillan* verwys na die versuim van die wetgewer om sekere basiese terme in die *Income Tax Act* 1918 in Engeland te omskryf: "The Income Tax Acts nowhere define 'income' any more than they define 'capital'; they describe sources of income and prescribe methods of computing income, but what constitutes income they discreetly refrain from saying. ... it is therefor to the decided cases that one must go in search of light." Die Kanadese howe bevestig ook dié benadering. In *Wood v Minister of National Revenue* (1969) 2 DLR 434 435-436 maak *judge Abbott* die vlg op: "The task of determining the meaning of income for income tax purposes has been left to the Courts. The English Courts, whose decisions on this point the Canadian Courts tend to follow, have determined the meaning of income for tax purposes without reliance upon economic theory. Income is to be understood in its plain ordinary sense and given its natural meaning." Sien verder Bell en Engle *Interpretation* 79; Saunders 1990 *BTR* 169-170.

⁷¹. Sien Parsons 1991 *Syd LR* 436 wat sê: "In borrowing the concept [income], it left the tasks of definition very largely to the courts, with little to guide them beyond their own definitions already made in relation to trusts."

kan word, het daartoe aanleiding gegee dat regsreëls geformuleer is om voortdurend veranderende omstandighede te akkommodeer.⁷²

Die wetgewer in Suid-Afrika het dieselfde uitgangspunt gevolg deur van die sinsnede "van 'n kapitale aard"⁷³ in die *Inkomstebelastingwet* gebruik te maak.⁷⁴ Die uitleg van dié frase is aan die howe oorgelaat.⁷⁵

In *CIR v Blott* [1921] 2 AC 171 het die *House of Lords* die trustreg-uitgangspunte in *Bouch v Sproule* (1887) 12 App Cas 385 aanvaar. Sien ook die bespreking in Krever 1984 *Australian Tax Forum* 413 415 wat aanvoer dat die inkomstebegrip op "English property law" gebaseer is. Sien verder Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 979.

^{72.} Sien Strachan 1910 *LQR* 44 maak die vlg opm oor die onderskeid wat regtens tussen inkomste en kapitaal gemaak kan word: "Here Law, in the exercise of its function of deciding the rights of the persons affected, intervenes. It decides this question of fact ... by establishing rules to meet ever-varying circumstances, that is to say, it evolves rules founded on legal principles for ascertaining the fact whether a certain item is to be regarded as capital or as income, using those terms popularly."

^{73.} Sien in a 1 die omskrywing van "bruto inkomste" in die *Inkomstebelastingwet*.

^{74.} Hahlo en Kahn *Legal System* 179 bevestig dié standpunt: "A striking example is the exemption from income tax of 'receipts or accruals of a capital nature', without any legislative definition of this phrase." Ingram *Income Tax* 14 verwys ook na die "wide language" wat gebruik is om die begrip "inkomste" in die *Inkomstebelastingwet* 41 van 1917 te omskryf. In *COT v Booysens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10 25 verwys hr Innes ook na die wye omskrywing van die begrip "income" in die *Inkomstebelastingwet* 28 van 1914: "So that the section imposing a tax upon all incomes, read in the light of the wide definition of that word covers practically the whole ground." *Verslag van die Kommissie van Ondersoek na die Republiek van Suid-Afrika se Belastingstruktuur* par 12.10: "12.10 It is noteworthy that, although the distinction between capital and income is of cardinal importance in the South African system of income tax, the Income Tax Act makes no attempt to define these concepts comprehensively. There was good reason for this omission, namely that the legislature recognized the limitations inherent in any definitions that might have been attempted in this area. For the same reason, but subject to the remarks which appear later in this chapter, the Commission does not recommend a comprehensive statutory definition of capital and income." Barkoczy 1997 *NZJTL* 75 verwys ook daarna dat die begrippe "income" en "capital" nie in die *Income Tax Assessment Act 1936* in Australië omskryf is nie en dat die betekenis van die begrippe met verloop van tyd ontwikkel het.

^{75.} In *Crowe v CIR* 1930 AD 122, 4 SATC 133 142 maak ar Wessels in sy minderheidsuitspraak die vlg stelling: "If the economic meaning of income and capital were taken, then the one excluded the other. Income was what capital produced. It was a misnomer to speak of receipts of a capital nature, yet these were the words used in the statutory definition of gross income, and the Court had to give some meaning to them." Sien ook *Lace Proprietary Mines Ltd v CIR* 1938 AD 267, 9 SATC 349 waar hr Stratford op 358 die vlg opm maak oor die definisie van "income" in Wet 40 van 1925: "So that, admitting the fact of the accrual, the enquiry is whether it is an income accrual or a capital accrual and, except for the admonition that accruals must fall into one category or the other, the definition is of no assistance whatsoever. For guidance we must go back to what has been said in *Booyesen's* case and subsequent cases." In *Rand Speculation and Finance Co Ltd v CIR* 1953 1 SA 348 (A), 18 SATC 325 333 verwys hr Centlivres ook na die probleem wat die howe het om sinsnedes soos "van 'n kapitale aard" uit te lê. Hy gee die vlg in oorweging: "It is in some cases an extremely difficult question as is evidenced by those cases in which there has been an acute difference of judicial opinion. The difficulty is occasioned by the fact that there is no statutory definition of the words 'of a capital nature'. Lord MacMillan drew attention to this difficulty in *Van den Berghs Ltd v Clark (Inspector of Taxes)*, [1935] A.C. 431 at 438, and added: 'While each case is found to turn upon its own facts, and no infallible criterion emerges, nevertheless the decisions are useful as illustrations and as affording indications of the kind of considerations which may relevantly be borne in mind in approaching the problem.' " Dit blyk dat

4 REGSKEPPENDE FUNKSIE VAN HOWE

4.1 Regsprekende gesag

Hofuitsprake is naas wetgewing die belangrikste bron van die inkomstebelastingreg in Suid-Afrika. Die parlement delegeer die regsprekende gesag aan die howe. Die howe het dus die bevoegdheid om die reg toe te pas. Dit beteken dat die howe die betekenis van wette, wat deel van die reg is, vasstel en dit toepas op feitestelle wat vir oorweging voorgelê word.⁷⁶ Daar word aangevoer dat die primêre probleem wat by die uitleg van wette ontstaan, gebaseer is op die leerstelling dat die magte van die staat, wetgewende en regsprekende gesag, inderdaad funksioneel geskei kan word. Die regskeppende funksie van die howe word so genegeer.⁷⁷

4.2 Regskrag van regterlike uitsprake

Die howe skep reg, want hulle het die finale bevoegdheid om te beslis wat die betekenis van die woorde is wat deur die wetsopsteller gebruik word. Die beslissings van die howe ten opsigte van die betekenis van woorde het dieselfde regskrag as omskrywings van woordbetekenisse wat in wette gegee word.⁷⁸ In die algemeen sal nuwe wetgewing nodig wees om die regterlike betekenis wat aan woorde gegee is, te verander.⁷⁹ Die howe maak

dieselfde benadering in Australië gevolg word. Sien Grbich 1976 *U New South Wales LJ* 221.

⁷⁶ Die regsprekende gesag berus ingevolge a 165(1) van die Suid-Afrikaanse Grondwet, 108 van 1996 by die howe: "(1) Die regsprekende gesag van die Republiek berus by die howe." Sien Devenish *Interpretation* 14; Derksen *Benadering* 319-320. Stone 1952 *Mod LR* 180-181 maak die vlg relevante opm: "But whilst economists or others may take refuge in judicial decisions, the judges can find no refuge from their function of making decisions on the facts before them which, for good or ill, declare the law for the future."

⁷⁷ Sien Labuschagne 1978 *TRW* 62.

⁷⁸ Van Zyl en Van der Vyver *Regswetenskap* 298 vn 74 maak die vlg opm oor die regskrag van hofuitsprake: "[D]it gaan in die onderhawige verband om die vorming van algemeengeldende regsreëls, soos dié wat in 'n statuut vervat is." Devenish *Interpretation* 7: "The construction of legislation (which is expressed in general terms) and its subsequent application to a specific factual situation involves a creative element. The courts does create law by the judicial decisions. Thereby giving metaphorical body and flesh to statute law, which by its very nature is skeletal in nature. In doing so the courts do not usurp the legislative function, but rather fulfil an essentially complementary legislative role." Hart *Concept* 200 stel die kreatiewe funksie van die howe as volg: "Laws require interpretation if they are to be applied to concrete cases, and once the myths which obscure the nature of the judicial processes are dispelled by realistic study, it is patent that the open texture of law leaves a vast field for a creative activity which some call legislative." Sien ook Zander *Law-making* 187.

⁷⁹ In dié konteks van die inkomstebelastingreg is die beslissing in *Solaglass Finance Co (Pty) Ltd v CIR* 1991 (2) SA 257 (A), 53 SATC 1 en die daaropvolgende wysiging van a 23(g) insiggewend. Die bewoording van a 23(g) is in 1992 deur a 20(b) van die *Inkomstebelastingwysigingswet* 141 van 1992 gewysig. Die bewoording voor die wysiging het as volg gelees: "geld geëis as 'n aftrekking van inkomste uit 'n bedryf verkry, wat nie geheel en al of uitsluitlik vir bedryfsdoeleindes bestee of uitgegee is nie ..." kwalifiseer nie as 'n aftrekking nie. In die *Solaglass*-saak is beslis dat Solaglass Finance se besigheid as finansieringsmpy vir die groep

daardeur 'n belangrike en unieke bydrae tot die ontwikkeling en formulering van die reg. Wetsuitleg het onvermydelik tot gevolg dat die reg voortdurend geformuleer word. Dit is veral waar wetgewing vaag en in algemene terme bewoord word dat voortdurende formulering van die reg essensieel is.⁸⁰ Soms word die trefwydte van 'n wye term drasties ingekort deur gebruik of deur hofbeslissings of 'n kombinasie van albei.⁸¹

4.3 Dinamiese en kreatiewe proses

Die regskeppende funksie van die hof is 'n dinamiese en kreatiewe proses.⁸² Die hof verrig hierdie funksie met die nodige respek vir die bevoegdheid van die wetgewer. Die hof eien hulleself nie die wetgewende funksie toe nie. Hulle vervul 'n essensiële aanvullende regskeppende rol omdat die wetgewer nie volledige en alomvattende wette kan formuleer nie. Die hof kan in die uitvoering van hulle geregtelike funksie ten opsigte van wetsuitleg nie hierdie funksie vermy nie.⁸³

geheel en al gestruktureer en bedryf is met die oogmerk om sowel die groep se belange te bevorder as om 'n wins te maak. Om dié rede kom die hof tot die gevolgtrekking dat die verliese wat die mpy uit onverhaalbare lenings gemaak het nie geheel en al of uitsluitlik vir bedryfsdoeleindes aangegaan is nie. 'n Wetswysiging van a 23(g) was nodig om 'n toedeling van onkoste en verliese moontlik te maak.

^{80.} In *Westing House Break and Equipment (Pty) Ltd v Bulger Engineering (Pty) Ltd* 1986 2 SA 555 (A) 564 gee ar Corbett in oorweging: "I am of the opinion that the legislature intended to leave it to this court to determine what the requisites are for the grant of specially. In this connection I do not think that it is either necessary or desirable for this Court to endeavour to indicate with precision what these requirements are." Sien ook Steiner 1976 *CLJ* 137.

^{81.} Sien Bennion *Statute Law* 148.

^{82.} Du Plessis *Statutes* 84 wys op die kreatiewe rol wat die hof speel en die korrelatiewe balans wat sodoende tussen 'n wetsvoorskrif en 'n oplossing vir 'n bepaalde feitestel gevind word. Devenish *Interpretation* 7: "The construction of legislation (which is expressed in general terms) and its subsequent application to a specific factual situation involves a creative element. The courts does create law by the judicial decisions." Hart *Concept* 200 stel die kreatiewe funksie van die hof as volg: "Laws require interpretation if they are to be applied to concrete cases, and once the myths which obscure the nature of the judicial processes are dispelled by realistic study, it is patent that the open texture of law leaves a vast field for a creative activity which some call legislative."

^{83.} Pound *Philosophy of Law* 105 omskryf die hof se regskeppende funksie as volg: "It is the function of the legislative organ to make laws. But from the nature of the case it cannot make laws so complete and all-embracing that the judicial organ will not be obliged to exercise a certain lawmaking function also. The latter will rightly consider this a subordinate function. It will take it to be one of supplementing, developing and shaping given materials by means of a given technique. None the less it is a necessary part of judicial power." Devenish *Interpretation* 7 sê die vlg oor die hof se regskeppingsbevoegdheid: "[T]he courts do not usurp the legislative function, but rather fulfil an essentially complementary legislative role. Indeed the courts in their construction of statute cannot avoid such a role, although individual judges may adamantly deny and disguise such a creative function." Du Plessis *Statutes* 143 wys op die vlg onderskeid: "This can still be done with due respect to the authority of the legislature, as long as the court bears in mind that its function is to interpret (ie to creatively reconstruct) the enactment without *repromulgating* it (ie making a 'new' one instead)." Sien Devenish *Interpretation* 6.

Regterlike uitsprake is 'n voltooiingsproses waardeur substansie en inhoud aan die statutêre reg gegee word. Die statutêre reg verskaf in wese bloot 'n onvolledige raamwerk van 'n regsreël. Dit is derhalwe nie voldoende om bloot vas te stel wat in 'n bepaalde wetsvoorskrif ten opsigte van 'n aangeleentheid bepaal word nie. Daar moet ook vasgestel word op welke wyse hierdie regsreël uitgebou is deur dit in die praktyk te interpreteer en dit op soortgelyke feitestelle as dié in oorweging toe te pas.⁸⁴

Dit is veral die doelbewuste gebruik van algemene of wye woorde in 'n wetsbepaling wat kreatiewe interpretasie deur die houe noodsaak. Die wetsuitlegfunksie wat die houe vervul, kan beskou word as 'n rekonstruksie van algemeen of wyd geformuleerde wetsvoorskrifte met die doel om dit spesifiek op 'n unieke en konkrete feitestel toe te pas. Dit is die verantwoordelikheid van die houe om te beoordeel of 'n bepaalde wetsvoorskrif wat wyd geformuleer is, op die feitestel in oorweging van toepassing is. Die aktiewe betrokkenheid van die houe by die uitleg van wye terme in wetsbepalings is noodsaaklik om beleidsdoelwitte van die betrokke wetgewing te verwesenlik. Die betrokkenheid van die houe kan as 'n absolute noodsaaklikheid in 'n demokratiese regstelsel beskou word.⁸⁵

5 WETSUITLEGPROSES BY WYE TERME

5.1 Inleiding

Regters gee gewoonlik nie 'n woordelike uiteensetting van elke stap in die regsredeneringsproses wat hulle by die uitleg van 'n wye term in 'n wetsvoorskrif volg nie.

⁸⁴. Pound *Philosophy of Law* 105 stel dit as volg: "Moreover genuine interpretation and lawmaking under the guise of interpretation ran into one another. In other words, the judicial function and the legislative function run into one another." Hosten ea *Introduction* 267 onderskryf hierdie uitgangspunt: "Because all legal systems are incomplete in coverage it is suggested that judge-made law should be seen as complementing the activities of the legislature." Derksen *Benadering* 321 gee in oorweging dat dit 'n regter se plig is om die werklike inhoud van 'n wet uit die beskikbare bronne te vind. Hy sê: "Dit is nie moontlik om vooraf die werklike inhoud van 'n wet ... volledig vir elke moontlike feitestel aan te dui nie. In elke feitestel wat aanwesig is, moet die reg naamlik gevind word." Op 326: "Die werklike inhoud van 'n regsreël kan nooit volledig *in abstracto* aangegee word nie. Die inhoud van 'n regsreël moet telkens met verwysing na 'n spesifieke feitestel gevind word. ... Die reg vereis naamlik dat daar, ten aansien van 'n feitestel wat aanwesig is, 'n waarde-oordeel uitgespreek word oor die wyse waarop die reg in die betrokke feitestel toepassing vind." Labuschagne 1983 *THRHR* 423 433 435 maak 'n onderskeid tussen die onvoltooide en algemene struktuurnorm (die wetgewerswet voor daaraan gevolg gegee is) en die besondere funksienorm (nadat die regspreker tov 'n unieke feitesituasie daaraan gevolg gegee het). Hy beklemtoon ook die voortdurende en dinamiese aard van die proses. Sien ook Devenish *Interpretation* 7; Labuschagne 1978 *TRW* 62-63; Van Zyl en Van der Vyver *Regswetenskap* 276; Cowen 1980 *THRHR* 378; Williams *Jurisprudence* 165.

⁸⁵. Krever 1987 *U New South Wales LJ* 220 maak die vlg opm in die konteks van die houe se uitlegpligte tov wye terme in belastingwetgewing. Hy sê: "It is the responsibility of the courts to determine whether and how specific provisions apply to particular fact situations. The active cooperation of the judiciary in achieving the policy goals of that legislation is the *sine qua non* of our democratic legislative system."

Daar word aan die hand gedoen dat dit belangrik is om by die uitleg van wye terme dié proses te verstaan. 'n Beter begrip van dié proses sal dit nie alleen makliker maak om die betekenis van 'n wye term te bepaal nie, dit sal ook bydra tot groter sekerheid wanneer die wetsvoorskrif op die feitestel in oorweging toegepas word.

5.2 Doel van die wetsuitlegproses

Daar word algemeen aanvaar dat die doel van die wetsuitlegproses in die Suid-Afrikaanse reg is om die bedoeling van die wetgewer te vind. Dit wil sê, deur die uitlegproses word probeer om te bepaal wat die wetgewer bedoel het dat die betekenis van 'n wetsbepaling moet wees.⁸⁶ Volgens dié benadering word die bedoeling van die wetgewer beskou as die resultaat van die uitlegproses en nie bloot as 'n uitleghulpmiddel om die betekenis van die wetsvoorskrif vas te stel nie.

Daar word egter aansienlike kritiek uitgespreek deur skrywers teen voorgemelde benadering.⁸⁷ Daar word aangevoer dat dit 'n fiksie is dat die howe bloot bepaal wat die wetgewer bedoel het en daaraan uitvoering gee. Dit is veral waar ten opsigte van belastingwetgewing. By baie belastinggeskille handel dit oor transaksies wat nie deur die wetopsteller voorsien, of enigsins oorweeg, is nie. Baie feitestelle wat deur die howe oorweeg word, het eers ná dié promulgering van die betrokke belastingwet of wetsvoorskrif

^{86.} Sien Derksen *Benadering* 290. Dit is ook die uitgangspunt wat in die Engelse reg gevolg word. Sien Bennion *Interpretation* 345 wat dit as volg stel: "The sole object in statutory interpretation is to arrive at the legislative intention."

^{87.} Die frase "bedoeling van die wetgewer" impliseer 'n verskynsel van menslike geestesingesteldheid. Dit is egter te betwyfel of 'n saamgestelde wetgewende liggaam, soos 'n parlement, 'n bedoeling in dié sin kan hê. Die bedoeling van die wetgewer (parlement) is nie analoog aan die bedoeling van 'n individu ten opsigte van die algemene en besondere gevolge van 'n dokument wat hy voorberei en teken nie. Dit is eerder 'n kunsmatige en nie psigologiese bedoeling nie. Wetgewing is die produk van 'n onpersoonlike parlement en nie van 'n groep individue nie. Die bedoeling van die wetgewer kan derhalwe as 'n fiksie of metafoor beskou word. Vlg Du Plessis *Statutes* 37 kan die frase "bedoeling van die wetgewer" op die vlg dui: "the idea(s) underlying the language of an enactment, the will or thoughts of the legislature, the purpose of an enactment, or even the commands of a law-giver." Cowen 1976 *TSAR* 131 155 161 volstaan by 'n vermoedelike of geagte wetgewersbedoeling, die sogenaamde normatiewe wil, wat onderskei word van die psigologiese wil. Hosten ea *Introduction* 254 huldig die vlg standpunt: "[I]t is in our opinion more the intent of the statute which the court must consider; the 'intention of parliament' connoting the presence of an impersonal and immutable entity is at best a convenient fiction." Van Zyl en Van der Vyver *Regswetenskap* 275 wys daarop dat bedoeling in die konteks beteken "dit wat regtens as wilsverklaring van die regsvoormende liggaam toegereken word." Lehman 1979 *Wis L Rev* 500 beskryf ook die bedoeling van die wetgewer as 'n fiksie. Hy sê: "No, the intent of the legislature is a phantom because the will of the legislature is a metaphor. What a legislature does when it acts is something like what a man does. And so the collectivity behind its act is something like a single man's mind. But it has a will or an intention only insofar as a certain arbitrary percentage of its members can assent to certain terms." Kyk ook Wiechers *Administratiefreg* 40; Derksen *Benadering* 290; Devenish 1992 *TRW* 1 2; Du Plessis *Statutes* 36; Kellaway *Principles* 170-171; Bell en Engle *Interpretation* 25.

tot stand gekom. Die betrokke feitestel het eerder as gevolg van spesifieke wetsvoorskrifte in 'n belastingwet tot stand gekom.⁸⁸

'n Ander standpunt oor die doel van die uitlegproses is dat wetsuitleggers probeer om die objektiewe betekenis van die wet vas te stel. Die resultaat van die wetsuitlegproses is volgens dié benadering die objektiewe betekenis van die wet of die wetsbepaling. Die betekenis wat aan 'n wet of wetsbepaling geheg moet word, is die betekenis wat deur die uitleghulpmiddele aangedui word.⁸⁹ Die bedoeling van die wetgewer is slegs een van die uitleghulpmiddele wat deur die uitlegger aangewend kan word om die betekenis van die wet te bepaal.⁹⁰

5.3 Aard van uitlegproseses

Die uitleg van 'n wetsvoorskrif is 'n tweeledige proses, naamlik identifisering en toepassing.⁹¹

^{88.} Sien Zander *Law-making* 187. Lehman 1979 *Wis L Rev* 500 merk op: "The problem of the non-existent will [of the legislature] is demonstrated most clearly by the case in which the subject matter to which the law is to be applied could not have been known to its draftsmen: e.g., the application of a nineteenth-century statute to the airplane." Derksen *Benadering* 300 verwys ook daarna dat dit onrealisties is dat die resultaat van die uitlegproses die bepaling van die bedoeling van die wetgewer is, omdat: "[i]n die meeste sulke gevalle is dit twyfelagtig of die parlamentslede ooit die betrokke soort geval voorsien het". Richardson 1980 *Tax in Aust* 269 merk ook op: "[T]he draftsmen of tax legislation recognise that, to an extent not met within other areas, entry into commercial transactions and the shaping of commercial transactions will be influenced by the letter of the legislation."

^{89.} Derksen *Benadering* 321 wys daarop dat die hof (regter) 'n oordeel moet vel oor welke uitleghulpmiddele in die betrokke geval aangewend moet word. Sien ook MacAdam en Smith *Statutes* 345 wat die toepassing van uitleghulpmiddele beskou as "matters of emphasis and degree".

^{90.} Derksen *Benadering* 300 stel hierdie uitgangspunt as volg: "Daar word dus aan die hand gedoen dat dit 'n suiwerder denkproses tot gevolg sou hê indien die resultaat van die wetsuitlegproses in die Suid-Afrikaanse reg gesien sou word as 'n bepaling van die betekenis van die wet." Hierdie uitgangspunt word ook deur Wiechers *Administratiefreg* 43 onderskryf: "Oppervlakkig beskou, wend die hof [uitleghulpmiddele] aan om die bedoeling van die wetgewer vas te stel. Die bedoeling van die wetgewer is 'n fiksie, want in alle gevalle word ons howe in die reël nie toegelaat om kabinetsnotules, parlementêre verslae, ens, by die uitleg van wette te gebruik nie. Wat die howe dus inderdaad met die reëls van uitleg van wette doen, is om die betekenis van die wet vas te stel." Du Plessis 1986 *SAPR* 264 ondersteun hierdie standpunt en sê: "Eintlik is dit onmoontlik om *ex post facto* vas te stel wat tydens die aanname van 'n wet in die wetgewer se gedagtes aan die gang was. 'Bedoeling van die wetgewer' is in werklikheid dus 'n fiksie, en wanneer 'n mens 'n wet interpreteer, is dit veel meer voor die hand liggend om te sê dat jy die betekenis daarvan probeer bepaal: dit is 'onnatuurlik' om te sê dat jy die bedoeling van die wetgewer soek." Sien ook Du Plessis *Statutes* 39 waar die benadering as vlg gestel word: "A text has a meaning of its own - a meaning which may or may not reflect what its author indeed intended or had in mind."

^{91.} Bennion *Interpretation* 280 sê: "What it [the court] must do is identify the factual outline treated by the enactment as triggering its operation, and then determine how the facts of the instant case relate to this. If they fall within it, the court must then identify, and by its order give effect to, the legal thrust of the enactment." Wheatcroft 1955 *Mod LR* 215 stel dié benadering as volg: "When the true meaning of the statute has been ascertained the court has next to find the facts in order to see whether the actions of the taxpayer fall within or outside the statute." Vlg Derksen *Benadering* 54 vn 87 moet eerstens bepaal word of aan die

5.4 Identifisering

Die wetsuitlegger probeer eerstens om die regsbetekenis van die spesifieke wetsvoorskrif in oorweging te identifiseer. Die betekenisvasstelling van 'n spesifieke wetsvoorskrif is 'n kognitiewe funksie. Dit behels die aktiwiteit van erkenning of ontdekking. Die feitestel wat onder die regsreël opgeneem is, naamlik die statutêre feitestel, moet ontdek word.

Die inhoud van die statutêre feitestel word vasgestel deur van uitleghulpmiddele gebruik te maak. Die uitleghulpmiddele, soos die woorde van die wet, die bedoeling van die wetgewer en die doel van die wet,⁹² kan as aanwysings van die werklike inhoud van die wetsvoorskrif beskou word.⁹³ Die uitleghulpmiddele mag byvoorbeeld aandui dat 'n bepaalde subjektiewe ingesteldheid by 'n individu teenwoordig moet wees om die voorgeskrewe regsgevolge te laat intree. Hierdie feit, dat 'n bepaalde subjektiewe ingesteldheid moet bestaan, sal nie noodwendig uit die statutêre feitestel afgelei kan word nie.⁹⁴

gestelde voorvereistes voldoen word en tweedens welke regsgevolge intree indien daardie voorvereistes aanwesig is. Pound *Philosophy of Law* 100 is van mening dat dit inderdaad 'n driedelige proses is. Die aanvanklike stap, vlg hom, is om die reg te vind, dws om die regsreël te identifiseer wat van toepassing is.

⁹². Die doel van die *Inkomstebelastingwet* in besonder blyk te wees om die "inkomste" van 'n belastingpligtige te belas. In *Ochberg v Commissioner for Inland Revenue* 1931 AD 215, 5 SATC 93 111 dui ar Wessels in sy minderheidsuitspraak die doel ("object") van die *Inkomstebelastingwet* aan: "After all, the object of the Income Tax Act is to tax a man's income." Die idee onderliggend aan die *Inkomstebelastingwet* is ook deur ar Stratford in *CIR v Delfos* 1933 AD 242, 6 SATC 92 109 in die vlg woorde omskryf: "[W]e take the literal words, we depart from the fundamental idea of an income tax Act, which is to tax a man's true income for the year in question." In *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 omskryf ar Hefer op 237 die algemene beginsel van die *Inkomstebelastingwet* as volg: "The general principle of the Act is expressed in the opening words of the definition of 'gross income' to the effect that a taxpayer is taxed (subject to specified exclusions and deductions) on the total amount in cash or otherwise received by or accrued to him or in his favour during any period of assessment."

⁹³. Sien Derksen *Benadering* 321. Bennion *Interpretation* 12 verwys na die "legal meaning" van 'n wetsbepaling wat vasgestel moet word deur wetsuitleghulpmiddele in ag te neem. Hierdie benadering tot wetsuitleg is al 'n eeu gelede deur die Engelse howe beklemtoon. In *Bradlaugh v Clarke* (1883) 8 App Cas 354 sê lord Blackburn op 372: "All statutes are to be construed by the Courts so as to give effect to the intention which is expressed by the words used in the statute. But that is not to be discovered by considering those words in the abstract, but by inquiring what is the intention expressed by those words used in a statute *with reference to the subject matter and for the object with which that statute was made*; it being a question to be determined by the Court, and a very important one, *what was the object for which it appears that the statute was made*." (Kursivering bygevoeg.)

⁹⁴. Derksen *Benadering* 292 stel hierdie moontlikheid as volg: "Die beginsel van 'n wet ['n uitleghulpmiddel] mag aandui dat die wet voorvereistes vir die inwerkingtreding van sy regsgevolge stel wat nie uit die woorde van die wet blyk nie. Hierdie voorvereistes mag 'n oneindige hoeveelheid soorte feite wees. Een van die moontlikhede is dat 'n onderdaan 'n handeling met 'n sekere bedoeling moes verrig het. Dit is bv moontlik dat die beginsel van die wet aandui dat, indien 'n onderdaan 'n handeling met 'n sekere bedoeling verrig het, die regsgevolge wat die hof voorskryf, intree (of nie intree nie) hoewel die woorde van die wet geen sodanige bedoeling as vereiste stel nie." In die konteks van die onderskeid tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard in die *Inkomstebelastingwet* is daar nie 'n uitdruklike verwysing na die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige in die omskrywing van "bruto inkomste" nie. Die subjektiewe

5.5 Toepassing

Die regsreël wat in 'n wetsvoorskrif geformuleer is, moet in die praktyk toegepas word. Die voorgemelde proses van identifisering van die statutêre feitestel vind nie abstrak plaas nie. Dié betekenisvasstelling geskied met die doel om die wetsvoorskrif toe te pas op die unieke feitestel wat deur die wetsuitlegger oorweeg word.⁹⁵ Nadat die inhoud en omvang van die statutêre feitestel met sekerheid bepaal is, moet verder oorweeg word in hoe 'n mate die werklike feitestel in oorweging met die statutêre feitestel ooreenstem. Indien die vereiste feitestel aanwesig is, tree die regsgevolge in wat die wetsbepaling voorskryf.⁹⁶ Die regbank se kreatiewe funksie kom sterk na vore by die tweede aktiwiteit, naamlik om die wetsvoorskrif (waarvan die betekenis bepaal is) op die betrokke feitestel in oorweging toe te pas.⁹⁷

Bogemelde proses word ook by die uitleg van belastingwetgewing gevolg.⁹⁸

ingesteidheid van die belastingpligtige is egter 'n kardinale faktor in die toepassing van die besigheid-riglyn en die "besigheidsbedrywigheid in die uitvoering van 'n winsbejagskema"-riglyn. Sien *SIR v The Trust Bank of Africa Ltd* 1975 (3) SA 652 (A), 37 SATC 87 106; *CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust* 1992 4 SA 39 (A), 54 SATC 271 280. Sien verder die bespreking in Broomberg 1972 SALJ 461; Broomberg Butterworths "Tax Strategy"-Seminaar Junie 1995 29-30. Sien ook Blum 1967 *U Chicago L Rev* 517.

⁹⁵ Hart 1958 *Harv L Rev* 607 maak die vlg opm: "Fact situations do not await us neatly labeled, creased, and folded, nor is their legal classification written on them to be simply read off by the judge. Instead, in applying legal rules, someone must take the responsibility of deciding that words do or do not cover some case in hand with all the practical consequences involved in this decision." Hosten ea *Introduction* 254 gee in oorweging: "[I]t is clear that ultimately a court must not only say what the statute means but it must also consider its applicability to the fact-complex in the case before it." Sien Bell en Engle *Interpretation* 30 wat wetsuitleg omskryf as: "[T]he process by which the courts determine the meaning of a statutory provision for the purpose of applying it to the situation before them." Bennion *Interpretation* 282 beskryf die ondersoek by wetsuitleg as: "[A]n enactment whose legal meaning in relation to a particular factual situation falls to be determined." Devenish *Interpretation* 5; Bell en Engle *Interpretation* 40; sien ook Cowen 1980 *THRHR* 378.

⁹⁶ Hierdie tweeledige benadering tot wetsuitleg word in *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369 394 bevestig. Ar Watermeyer gee 'n uiteensetting van dié benadering by die uitleg van belastingwetgewing. Eerstens moet die wetgewing uitgelê word om te bepaal watter tipe transaksie aan belasting onderhewig is. Tweedens moet die transaksie ontleed word om te bepaal of dit soortgelyk is aan die tipe transaksie wat ingevolge die wetgewing tot die heffing van belasting aanleiding sal gee. Daar word aan die hand gedoen dat hierdie benadering ook in *CIR v Goodrick* 1942 OPD 1, 12 SATC 279 gepropageer word. R van Heerden sê op 304: "To say, therefore, that there was or was not a scheme for profit-making is not a statement of a material fact but a step in the process of determining whether the material facts found are such as 'to bring the case within the provisions properly construed' of the statute."

⁹⁷ Die geregshowe gee deur dié proses uitvoering aan hulle gedelegeerde regskeppingsbevoegdheid. Devenish *Interpretation* 6 verwys na 'n kwasi-wetgewersbevoegdheid. Pound *Philosophy of Law* 103 sê: "It was not the least service of the analytical jurisprudence of the last century to show that the greater part of what goes by the name of interpretation in this way of thinking is really a lawmaking process, a supplying of new law where no rule or no sufficient rule is at hand." Sien verder Bennion *Statute Law* 143; Bell en Engle *Interpretation* 79; Devenish *Interpretation* 5; Dickerson *Interpretation and Application* 40.

⁹⁸ In *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369 394 gee ar Watermeyer 'n uiteensetting van probleme wat met die uitleg van belastingwetgewing ondervind kan word. Vlg's hom kan interpretasieprobleme veral

5.6 Riglyne deur howe

5.6.1 Aard van riglyne

Die besluit of 'n regsreël op 'n bepaalde feitestel van toepassing is, hang soms af van die betekenis, of die omvang van die betekenis, van 'n wye term wat deur die wetgewer in die formulering van die regsreël gebruik word.⁹⁹ Deur wye terme te gebruik dra die wetgewer aansienlike diskresie aan die howe oor.¹⁰⁰ In die uitoefening van hulle diskresie kan die howe 'n riglyn of riglyne formuleer wat 'n meer presiese omskrywing sal gee van die aard en omvang van die statutêre feitestel wat aanwesig moet wees om die voorgeskrewe regsgevolg te laat intree.¹⁰¹

Riglyne verskaf nie finale oplossings by die interpretasie van 'n wetsbepaling nie. Dit wil sê, die toepassing van 'n riglyn, anders as by die toepassing van regsreëls, gee nie direk daartoe aanleiding dat regsgevolg intree nie. Die funksie van 'n riglyn is gewoonlik om die rede aan te dui waarom die statutêre feitestel bestaan. Dié rede omskryf 'n standaard of maatstaf wat teenwoordig moet wees om die afleiding te regverdig dat die statutêre feitestel aanwesig is.¹⁰² 'n Riglyn as 'n maatstaf dien dus as rigtingwyser in die redeneringsproses wanneer 'n regsreël geïnterpreteer word. 'n Riglyn dui die uitgangspunt aan wat oorweeg

ontstaan waar 'n sekere tipe transaksie, wat in wetgewing omskryf word, belas word. Hy is van mening dat die vlg proses gevolg moet word: Eerstens moet die wetgewing uitgelê word om te bepaal watter tipe transaksie aan belasting onderhewig is. Tweedens moet die transaksie ontleed word om te bepaal of dit soortgelyk is aan die tipe transaksie wat ingevolge die wetgewing tot die heffing van belasting aanleiding sal gee. Wheatcroft 1955 *Mod LR* 214 omskryf die proses as volg: "[T]he problem in a tax case is usually in two parts - first, what is the meaning of the relevant statute? Secondly, does the true effect of the acts or omissions of the taxpayer come within or without that meaning?" Burgess 1982 *Stat LR* 92 verwys ook na die twee prosesse by die uitleg van belastingwetgewing.

^{99.} Sien Hart *Concept* 123; Bix *Legal Determinacy* 7.

^{100.} Sien Bell en Engle *Interpretation* 79 waar die vlg in oorweging gegee word: "By the use of some kinds of general words Parliament deliberately confers considerable discretion on those who apply the statute, thus enabling the courts to lay down rules for the exercise of this discretion."

^{101.} Bell en Engle *Interpretation* 83 verwys na die riglynformulering deur die howe. Hulle sê: "[T]he courts have sometimes preferred to lay down 'guidelines' for the exercise of discretions granted by statute to the judges." Cowen 1976 *TSAR* 164 maak die vlg op: "It must never be forgotten that language seldom, if ever, fixes meaning; generally it does no more than circumscribe the outer limits of possible meanings. Within these limits judges have considerable discretion when imputing an intended meaning to the legislature." Hart *Concept* 132 gee in oorweging: "In every legal system a large and important field is left open for the exercise of discretion by courts ... in rendering initially vague standards determined, in resolving the uncertainties of statutes, or in developing and qualifying rules only broadly communicated by authoritative precedents." Sien ook Dias *Jurisprudence* 221.

^{102.} In die konteks van die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg word die vlg op in *CIR v Goodrick* 1942 OPD 1, 12 SATC 279 304 deur r Van den Heever gemaak oor die toepassing van 'n regterlik geformuleerde riglyn in die wetsuitlegproses: "To say, therefore, that there was or was not a scheme for profit-making is not a statement of a material fact but a step in the process of determining whether the material facts found are such as 'to bring the case within the provisions properly construed' of the statute."

moet word om vas te stel of die regsreël van toepassing is wat sal meebring dat die voorgeskrewe regsgevolge intree.¹⁰³ Daar word aan die hand gedoen dat die primêre rigtingwyser by die betekenisvasstelling van 'n wye term gewoonlik gevind word in die riglyne wat die howe ontwikkel.

In die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg is die volgende riglyn deur die howe geformuleer: Indien 'n wins by die realisering van 'n bate by wyse van 'n besigheidsbedrywigheid in die uitvoering van 'n skema van winsbejag gemaak word, sal dit van 'n inkomste-aard wees, terwyl sodanige wins van 'n kapitale aard sal wees indien dit nie op so 'n wyse gemaak is nie en 'n ander riglyn dui nie daarop dat dit belasbaar is nie.¹⁰⁴ Hierdie riglyn omskryf die standaard of maatstaf wat oorweeg moet word om te bepaal of 'n ontvangste van 'n kapitale aard is. Dit verskaf 'n aanduiding van die rede waarom die statutêre feitestel bestaan, dit wil sê waarom die ontvangste van 'n kapitale of nie-kapitale (inkomste-) aard is. Die resultaat van die toepassing van voorgemelde riglyn op die feitestel in oorweging, is die gevolgtrekking dat die ontvangste van 'n kapitale of nie-kapitale aard is. Eers nadat die gevolgtrekking gemaak is dat die ontvangste van 'n kapitale aard is, kan die regsgevolge intree wat wat voorgeskryf word, naamlik dat die ontvangste nie ten volle as "bruto inkomste" belasbaar is nie, maar dat slegs 'n sekere persentasie van die kapitaalwinsten opsigte van die ontvangste belasbaar kan wees.¹⁰⁵

^{103.} Eckhoff *Guiding Standards* 207 maak die vlg onderskeid tussen regsreëls en riglyne: "Guiding standards, on the other hand, do not state what the legal consequences are, but refer to reasons or arguments which must or may be taken into account when the outcome depends on a weighing of reasons. One, but not the only, function of these standards is to guide our reasoning when we interpret rules." Sien ook 208, 210-211. Cardozo *Judicial Process* 406 maak die vlg opm in die verband: "You may call the process one of analogy or of logic or of philosophy as you please. Its essence in any event is the derivation of a consequence from a rule or a principle or a precedent which, accepted as a datum, contains implicitly within itself the germ of the conclusion." In *SIR v John Cullum Construction Co (Pty) Ltd* 1965 4 SA 697 (A), 27 SATC 155 163-164 verwys hr Steyn na die aanduidings wat die gevolgtrekking sal regverdig dat die betrokke feitestel binne die woorde van die *Inkomstebelastingwet* val: "The Act does not speak of costs incidental to the performance of the income-producing operations or of costs incurred in the equipment of the income-producing machine or structure. It speaks of expenditure 'not of a capital nature'. The former phrases emanate from our courts, where they have been used in describing the *indicia* which would in the appropriate category of cases lead to a conclusion as to whether or not the expenditure is of a capital nature, i.e. whether or not it falls within the language of the Act." Daar word aan die hand gedoen dat hierdie aanduidings die riglyne is wat die howe formuleer.

^{104.} Verder genoem die "skema van winsbejag"-riglyn. In *CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust* 1992 4 SA 39 (A), 54 SATC 271 279 formuleer ar Smalberger die vlg riglyn: "The appropriate test in a matter such as the present is a well established one. The receipts accruing to the Trust will be revenue if they constitute 'a gain made by an operation of business in carrying out a scheme of profit-making' ... The corollary is that they will be non-revenue if they do not derive from 'an operation of business in carrying out a scheme for profit-making'."

^{105.} Moontlike spesifieke insluitings by "bruto inkomste" word nie in ag geneem nie. 'n Gedeelte van ontvangste van 'n kapitale aard (25% van die netto kapitaalwinst in die geval van individue en 'n spesiale trust en 50% in

5.6.2 Formulering van riglyne

Die howe kan riglyne van nuuts af formuleer of riglyne wat breedweg in vorige uitsprake neergelê is, kwalifiseer of meer breedvoerig omskryf. Dit mag wees dat die riglyn aanvanklik te wyd geformuleer is of dat die spesifieke formulering nie in alle relevante omstandighede toepassing vind nie. Waar die riglyn aanvanklik vaag geformuleer is, mag dit nodig wees dat die howe 'n meer omvattende omskrywing gee van die faktore of omstandighede wat kenmerkend is aan die betrokke riglyn. Die faktore of omstandighede kan 'n aanduiding gee van 'n bepaalde feitestel wat tot stand moet kom of sekere gedragspatrone wat geopenbaar moet word. Sodoende word die feitestel wat inderdaad 'n manifestasie van die riglyn is, meer duidelik omskryf.¹⁰⁶

Hierdie proses is ook in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg gevolg.¹⁰⁷ Die howe het ten opsigte van die "skema van winsbejag"-riglyn 'n meer breedvoerige omskrywing gegee van die faktore of omstandighede wat kenmerkend is aan die betrokke riglyn. Die blote verwysing na 'n besigheidsbedrywigheid wat in die loop van 'n skema van winsbejag uitgevoer is, is as sodanig nie omskrywend genoeg om daaruit te kan aflei dat die statutêre feitestel aanwesig is nie. Dit was derhalwe vir die howe nodig om verdere faktore of omstandighede te identifiseer wat verband hou met die eienskappe en kenmerke van 'n tipiese besigheidsbedrywigheid wat in die loop van 'n skema van winsbejag uitgevoer is. Die howe formuleer op grond van bepaalde kommersiële konsepte en handelsreëls of -beginsels sekere faktore wat normaalweg kenmerkend is aan die besigheidsbedrywigheid in die

ander gevalle) word as belasbare kapitaalwins belas. Sien die omskrywing van "bruto inkomste" in a 1 saamgelees met a 26A en die Agste Bylae tot die *Inkomstebelastingwet*.

^{106.} Cardozo *Judicial Process* 406 omskryf bg proses as volg: "New cases by commentary and exposition extract the essence. At least there emerges a rule or principle which becomes a datum, a point of departure, from which new lines will be run, from which new courses will be measured. Sometimes the rule or principle is found to have been formulated too narrowly or too broadly, and has to be reframed."

^{107.} Sien *John Bell & Co (Pty) Ltd v SIR* 1976 4 SA 415 (A), 38 SATC 87 waar ar Wessels op 101 sê: "In dealing with the question whether in particular circumstances a receipt or accrual is, or is not, of a capital nature, the courts have over the years decided in a long line of cases what factors may legitimately be taken into account in determining the question. The principles thus established afford a measure of guidance where the question has to be determined in any particular case." Die "skema van winsbejag"-riglyn het oor tyd ontwikkel. Sien die ontwikkeling van hierdie riglyn en die hofbeslissings waarna ar Holmes in *Natal Estates Ltd v SIR* 1975 4 SA 177 (A), 37 SATC 193 216-218 verwys. In *CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust* 1992 4 SA 39 (A), 54 SATC 271 279-280 bevestig ar Smalberger dat voorgenoemde riglyn met verloop van tyd ontwikkel is. In voorgemelde beslissing op 280 is die riglyn "operation of business in carrying out a scheme of profit-making" nouer geformuleer om te beteken ontvangste wat nie toevallig is nie, maar wat "designedly sought for and worked for" is. Brincker 1993 *De Rebus* 616 verwys ook na die verfyning van die "scheme of profit-making"-toets in *Elandsheuwel Farming (Edms) Bpk v SBI* 1987 1 SA 101 (A), 39 SATC 161.

uitvoering van 'n skema van winsbejag wat na bewering aangegaan word.¹⁰⁸

By die aanvanklike formulering van 'n riglyn om 'n wye term uit te lê, kan die howe na regspraak in ander lande verwys waar 'n soortgelyke term of frase oorweeg is. Wat die riglyne ten opsigte van die betekenis van die sinsnede "van 'n kapitale aard" in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg betref, is veral by die oorspronklike formulering na Engelse regspraak verwys.¹⁰⁹

Deur die betekenis van 'n wye term in opeenvolgende hofbeslissings te oorweeg, formuleer die howe omvangryke riglyne vir die betekenisvasstelling van wye terme. Hierdie riglyne sou andersins aanvanklik deur die wetgewer gepromulgeer moes gewees het.¹¹⁰

Die howe kan ook meer as een toepaslike riglyn formuleer ten opsigte van 'n regsreël wat 'n wye term bevat. By die toepassing van sodanige regsreël sal die howe 'n waarde-oordeel vel om die relevante riglyn te identifiseer. Die howe sal die waarde-oordeel vel deur die betrokke individuele omstandighede in ag te neem.¹¹¹ Soms is die toepassing van 'n bepaalde riglyn

^{108.} Sien ook *CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust* 1992 4 SA 39 (A), 54 SATC 271 280 ; *Crowe v CIR* 1930 AD 122, 4 SATC 133 136; *Natal Estates Ltd v SIR* 1975 4 SA 177 (A), 37 SATC 193 222. Dit blyk ook die benadering in die Australiese inkomstebelastingreg te wees. Sien *Waincymer* 1994 Melb U L Rev 980 wat in oorweging gee dat winste wat uit 'n "earning activity" voorspruit, belasbaar is. Dit was egter vir die howe nodig om die relevante faktore te identifiseer wat daarop sal dui dat sodanige "earning activity" bestaan.

^{109.} Dit is veral in inkomstebelastingreg waar die hofuitsprake in Engeland groot oorredende krag het. In *COT v Booyens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10 25 beslis hr Innes: "Yet rightly regarded it will be found that there is little if any practical difference, in a transaction like the present, between the operation of our definition and the effect of the English Schedule. ... The line of inquiry under our Act therefore approaches so close to the English test, that in a case like the one before us there is no practical difference. And that being so, we are free to refer for guidance to the English decisions." Sien ook *CIR v Epstein* 1954 3 SA 689 (A), 19 SATC 221 235-236; *Mooi v SIR* 1972 1 SA 675 (A), 34 SATC 1 13.

^{110.} Bennion *Statute Law* 143 sê: "[I]n processing a broad term through successive cases the courts evolve detailed rules which might otherwise have been promulgated at the outset by the legislature."

^{111.} Hierdie benadering is ook bevestig in *BP Australia Ltd v FCT* [1966] AC 224 deur *Lord Pearce* op 264: "... the solution to the problem [of capital or revenue] is not to be found by any rigid test or description. It has to be derived from many aspects of the whole set of circumstances some of which may point in one direction, some in the other. One consideration may point so clearly that it dominates other and vaguer indications in the contrary direction. It is a commonsense appreciation of all the guiding features which must provide the ultimate answer." Sien ook *Strick v Regent Oil Co Ltd* (1965) 43 TC 1 30 waar dié benadering deur die hof bevestig is: "... the weight which must be given to a particular circumstance in a particular case must depend rather on common sense than on a strict application of any single legal principle." Derksen *Benadering* 326 verwys na die waarde-oordeel wat die howe vel: "Die werklike inhoud van 'n regsreël kan nooit volledig in abstracto aangegee word nie. Die inhoud van 'n regsreël moet telkens met verwysing na 'n spesifieke feitestel gevind word. ... Die reg vereis naamlik dat daar, ten aansien van 'n feitestel wat aanwesig is, 'n waarde-oordeel uitgespreek word oor die wyse waarop die reg in die betrokke feitestel toepassing vind." Grbich 1979-1980 *Melb U L Rev* 341 verwys ook daarna dat howe keuses moet maak. Hy sê: "Decisions by appellate courts in problem cases involve choice." Dit is veral die geval waar die wetgewer algemene riglyne neerlê en detailformulering van die regsreël aan die howe oorgelaat word. Grbich verwys in die konteks na a

bloot op 'n graadverskil gebaseer.¹¹² Dit is ook die benadering in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg. Daar is geen enkele en oorkoepelende riglyn¹¹³ wat in alle omstandighede gevolg kan word om in die feitestel in oorweging te bepaal wat die betekenis van die frase "van 'n kapitale aard" is nie.¹¹⁴ Dit is onmoontlik en onprakties om te probeer om 'n oorkoepelende riglyn vir die sinsnede "van 'n kapitale aard" te formuleer, wat as

51 van die *Income Tax Assessment Act 1936* in Australië. Blum 1967 *U Chicago L Rev* 526 wys daarop dat in gevalle waar die reël gebaseer is op belastingpligtiges se primêre doel, dit bloot nodig is om 'n beslissing te vel wat op algemene indrukke gebaseer is. Hy sê: "The results under these latter rules often are very likely to turn on a combination of the point that in 'close' situations there is a tendency to regard the test as calling for an overall impressionistic judgement ..."

¹¹² Sien Eckhoff *Guiding Standards* 209, 218 wat in oorweging gee dat indien daar meer as een toepaslike riglyn is, die gewig van die onderskeie riglyne bepaal moet word deur die omstandighede van die individuele geval te oorweeg. Hierdie proses van opweging van verskillende riglyne is soms bloot op graadverskille gebaseer. Bayles *Hart's Legal Philosophy* 88 verwys ook na die moontlikheid dat grade van nakoming die toepassing van regsreëls kan beïnvloed. In *COT v Nchanga Consolidated Copper Mines Ltd* [1964] 1 All ER 208 212 maak *lord* Radcliffe die vlg opm oor die gebruik van riglyne: "... all these phrases, as for instance 'enduring benefit' or 'capital structure', are essentially descriptive rather than definitive, and, as each arises for adjudication and it is sought to reason by analogy from its facts to those of one previously decided, a court's primary duty is to inquire how far a description that was both relevant and significant in one set of circumstances is either significant or relevant in those which are presently before it." Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 983 wys daarop dat die "ultimate question is said to be one of 'fact and degree'". Sien *Ivanac v DCT* (1995) 32 ATR 288 waar *judge* Lee daarop wys dat dit 'n kwessie van graad kan wees om vas te stel of 'n bepaalde feitestel binne die omvang van 'n wetsbepaling val. Hy sê op 289: "As has been stated by this Court on like submissions in past cases the meaning of words such as 'income' and 'derived' as used in the Act [Income Tax Assessment Act 1936] and the proper construction of a provision of the Act in which those words are used are accepted questions of law. Whether found facts may fall within the terms of the Act so construed will be a question of law if it involves a matter of degree."

¹¹³ Sien hfst 9 vir 'n bespreking van die verskillende riglyne wat deur die howe geformuleer is om vas te stel of 'n bepaalde ontvangste van 'n inkomste of kapitale aard is, bv die "skema van winsbejag"-riglyn, die "vaste kapitaal teenoor die bedryfskapitaal"-riglyn, die substitusie-riglyn en die riglyn dat inkomste 'n bedrag is wat uit die produktiewe aanwending van kapitaal voortspuit.

¹¹⁴ Sien die uitspraak van r Wessels in die hof *a quo* in *COT v Booysens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10. Hy sê op 15-16: "It is true that there is no definite test that can always be applied in order to determine whether a gain or profit is income or not ..." Sien ook *John Bell & Co (Pty) Ltd v SIR* 1976 4 SA 415 (A), 38 SATC 87 waar ar Wessels op 101 as volg opmerk: "The phrase 'receipts or accruals of a capital nature' in the definition of 'gross income' in s 1 of the Act is not defined and the courts have not attempted to give it an all-embracing meaning which could act as 'a touchstone in deciding all possible cases' where the question to be determined is whether any particular receipt or accrual is, or is not, 'of a capital nature'." In *CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust* 1992 4 SA 39 (A), 54 SATC 271 279 maak ar Smalberger die vlg opm oor die riglyne wat die howe geformuleer het om die inkomste- of kapitale aard van ontvangste vas te stel: "There are a variety of tests They are laid down as guidelines only - there being no single infallible test of invariable application." Hierdie uitgangspunt is bevestig in *CIR v Stott* 1928 AD 252, 3 SATC 253 257 262. In *CIR v VRD Investments (Pty) Ltd* 1993 4 SA 330 (K), 55 SATC 368 375 stel r Scott dit duidelik in die konteks van onkoste van 'n kapitale aard: "[t]here is no single or all-embracing test". Dieselfde benadering word in die Engelse inkomstebelastingreg nagevolg. Sien *Van den Berghs Ltd v Clark (Inspector of Taxes)* [1935] AC 431 438; *Strick v Regent Oil Co Ltd* (1965) 43 TC 1 40.

grondslag kan dien om alle moontlike feitestelle aan te spreek.¹¹⁵ Die howe is, soos die wetgewer, aan dieselfde taalbeperkinge en inherente gebreke in die denkproses blootgestel. Alle moontlike toekomstige feitestelle waarvoor 'n oorkoepelende riglyn voorsiening sal moet maak, kan nie deur die howe voorsien word nie.¹¹⁶ Die howe is verplig om 'n buigsame betekenis aan wye terme te gee om sodoende voorsiening te maak vir onvoorsiene omstandighede wat in werklikheid tot stand kan kom.¹¹⁷ Daar word aan die hand gedoen dat dit onder meer een van die redes is waarom die howe meer as een toepaslike riglyn geformuleer het om te bepaal in welke omstandighede 'n ontvangste van 'n inkomste- of kapitale aard sal wees.¹¹⁸ Die howe moet soms 'n waarde-oordeel vel om in die betrokke individuele omstandighede vas te stel of die ontvangste van 'n inkomste- of kapitale aard is.¹¹⁹

^{115.} Dias *Jurisprudence* 164 dui aan dat dit hoogs onwaarskynlik is dat die feitestelle in twee sake dieselfde sal wees. Ooreenkomste tussen sake kan dus slegs in die alg en op feitestelle wat in sekere tipes geklassifiseer is, gemaak word. Op hierdie wyse is dit moontlik om oor 'n tyd gemeenskaplike riglyne te identifiseer. Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 982 wys ook op die probleme wat bestaan om 'n omskrywing van "income" te gee wat "broadly and consistently" aangewend kan word. Barkoczy 1997 *NZJTL* 75 sê: "Although they have been continuously confronted with the issue, Courts have been reluctant to formulate an all-inclusive judicial definition of the term 'income'."

^{116.} In *Estate A G Bourke v CIR* 1991 1 SA 661 (A), 53 SATC 86 maak ar Hoexter op 93 die vlg opm: "The phrase 'receipts or accruals of a capital nature' which occurs in the definition of 'gross income' already quoted is not defined elsewhere in the Act; and, understandably perhaps, the courts have not yet attempted any exhaustive definition of it. The question whether an accrual is to be categorised as capital or income falls to be decided on the facts of each particular case." Dié benadering word ook in die Engelse reg bevestig. Sien in *Strong v Woodfield* [1906] AC 448 452; *Strick v Regent Oil Co Ltd* (1965) 43 TC 1 54. Sien par 3.3 waar die beperkings op die wetskeppingsproses aangespreek is. Sien ook Dias *Jurisprudence* 4; Labuschagne 1987 *TRW* 96; Evans *Interpretation* 49; Hahlo en Kahn *Legal System* 176; Devenish *Interpretation* 3; Kellaway *Principles* 1; Hart *Concept* 124-125; Marmor *Legal Theory* 126; Waismann *Verifiability* 121; Berry 1987 *Stat LR* 92 96-97; Derksen *Benadering* 285; Hahlo en Kahn *Legal System* 177; Denning *Discipline* 12; Devenish *Interpretation* 4; Labuschagne 1985 *TSAR* 55 60; Labuschagne 1983 *THRHR* 432; Cowen 1976 *TSAR* 131 137; Van Warmelo *Regsleer* 19.

^{117.} Daar word aan die hand gedoen dat die vlg gedeelte wat handel oor die klassifikasie van items in 'n wet uit die uitspraak van judge Burchett in *FCT v Chubb Australia Ltd* (1995) 30 ATR 285 286 ook in die onderhawige konteks relevant is: "it follows, in my opinion, that a Court should not exacerbate the problem by giving to the items in a statute setting out exemptions and classifications any narrow or rigid meaning. They must be understood in a flexible and elastic sense capable of accommodating the individual variations, unforeseen by the draftsman, which reality is certain to produce."

^{118.} In *CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust* 1992 4 SA 39 (A), 54 SATC 271 279 beslis ar Smalberger: "There are a variety of tests for determining whether or not a particular receipt is one of a revenue or capital nature. They are laid down as guidelines only - there being no single infallible test of invariable application. ... The appropriate test in a matter such as the present is a well-established one."

^{119.} In *CIR v Gaurdian Assurance Company South Africa Ltd* 1991 3 SA 1 (A), 53 SATC 129 151 beklemtoon war Kriegel dit dat die onderskeid tussen kapitaal en inkomste soms 'n kwessie van graad is: "There is no simple and universally valid litmus test, the decision whether particular income falls on the one side of the ill-defined borderline between capital and revenue or on the other being 'a matter of degree depending on the circumstances of the case'." Sien ook in die Engelse reg, *Strick v Regent Oil Co Ltd* (1965) 43 TC 1 30; *BP*

Dit mag ook 'n kwessie van graad wees om te bepaal of die werklike materiële feite soos vasgestel, voldoen aan die statutêre feitestel, soos uitgebrei deur geformuleerde riglyne, wat moet bestaan. 'n Graadverskil kan soms ontstaan by die toepassing van wetsbepalings wat 'n wye term bevat. Dit is nodig vir die hof om in sodanige omstandighede 'n waarde-oordeel te vel om tot 'n beslissing te kom of daar 'n voldoende mate van ooreenstemming is met die statutêre feitestel, soos deur relevante riglyne aangepas.¹²⁰ Dit is ook die posisie in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg.¹²¹ Die hof vel 'n waarde-oordeel deur die graad van ooreenstemming te bepaal wat bestaan tussen die geformuleerde norme en die betrokke feitestel wat oorweeg word.¹²² Indien daar 'n voldoende graad van ooreenstemming is, sal die hof tot die gevolgtrekking kom dat die belastingpligtige inderdaad ten doel gehad het om 'n besigheidsbedrywigheid in die uitvoering van 'n skema van winsbejag aan te pak.

Regters gebruik hulle ondervinding en oordeel om riglyne ten opsigte van bepaalde regsreëls in unieke omstandighede te formuleer. Hulle neem geregtelik kennis van relevante omstandighede of maak afleidings uit deskundige getuienis of ander getuienis wat deur die partye aangebied word.¹²³ Dit wil ook voorkom of daar nie 'n verpligting op die howe is om normatiewe riglyne wat geformuleer word, te regverdig nie.¹²⁴ Voorkeur mag om 'n

Australia Ltd v FCT [1966] AC 224 264. Blum 1967 *U Chicago L Rev* 526 wys daarop dat in gevalle waar die reël gebaseer is op belastingpligtiges se primêre doel, dit bloot nodig is om 'n beslissing te vel wat op algemene indrukke gebaseer is. Hy sê: "The results under these latter rules often are very likely to turn on a combination of the point that in 'close' situations there is a tendency to regard the test as calling for an overall impressionistic judgement ...". Sien ook Parsons *Income Taxation in Australia* par 2.232.

^{120.} Sien Bennion *Interpretation* 310-311. Derksen *Benadering* 326 merk op: "Die reg vereis naamlik telkens dat daar, ten aansien van 'n feitestel wat aanwesig is, 'n waarde-oordeel uitgespreek word oor die wyse waarop die reg in die betrokke feitestel toepassing vind."

^{121.} In *SIR v The Trust Bank of Africa Ltd* 1975 2 SA 652 (A), 37 SATC 87 102 maak ar Botha die vlg opm oor die vraag of 'n bepaalde oogmerk van die belastingpligtige dominant is: "Bearing in mind that when there are mixed purposes the question as to whether one of them can be regarded as being the dominant one is essentially a matter of degree ..." Sien ook *Durban North Traders Ltd v CIR* 1956 4 SA 594 (A), 21 SATC 85 98.

^{122.} In *Natal Estates Ltd v SIR* 1975 4 SA 177 (A), 37 SATC 193 verwys ar Holmes op 217 na die "test of degree" wat in *CIR v Stott* 1928 AD 252, 3 SATC 253 262 sy oorsprong gehad het, dws die spesiale handelinge wat ooreenkomstig die ondervinding van mense daarop dui dat 'n besigheid bedryf is.

^{123.} Sien Pound en Plucknett *History and System* 27 28. Sien ook *Hicklin v SIR* 1980 1 SA 481 (A), 41 SATC 179 op 195 waar ar Trollip in die konteks van a 103 van die *Inkomstebelastingwet* (die algemene teenvermydingsbepaling) verwys na die faktore wat die hof in ag neem om 'n afleiding te maak tov die normaliteit van die transaksie in oorweging. Hy sê: "The last observation is that the problem of normality or abnormality of such matters is mainly a factual one. The court hearing the case may resolve it by taking judicial notice of the relevant norms or standards or by means of the expert or other evidence adduced thereanent by either party." Daar word aan die hand gedoen dat die howe dieselfde benadering volg by riglynformulering.

^{124.} Grbich 1980 *Melb U L Rev* 348 verwys ook na die keuse wat aan die hof gedelegeer is om te bepaal wat die kriteria is om die aftrekbaarheid van onkoste vir inkomstebelastingdoeleindes vas te stel. Hy is van mening

verskeidenheid van redes aan 'n bepaalde betekenis van 'n begrip of woord verleen word. Die doel¹²⁵ van die wet of wetsvoorskrif kan 'n oorwegende faktor wees.

5.6.3 Toepassing van riglyne

Die gevaar bestaan dat die riglyne wat vir die betekenisvasstelling van wye terme deur die howe neerlê word as plaasvervangers vir die wye terme in die wet beskou kan word. Die howe het derhalwe beklemtoon dat die riglyne bloot maatstawwe is wat in die uitoefening van hulle diskresie aangewend kan word. Die plooibaarheid van hulle diskresie moet gehandhaaf word. Die toepassing van geformuleerde riglyne sal afhang van die betrokke feitestel in oorweging.¹²⁶

Die regsreël stel egter die beperkende raamwerk waarbinne die betrokke riglyn funksioneer. Indien die regsreël sou verander, kan die relevansie van die normgewende riglyn daardeur genegeer word.¹²⁷

dat die hof hierdie diskresie om 'n spesifieke norm te formuleer, uitoefen sonder om die beleidskeuse te regverdig. Hy sê: "The effective choice, within very wide limits, was delegated to the Court. The Court exercised the discretion to create a significant norm without any serious attempt to justify the critical policy choice."

^{125.} Die doel van 'n wet is in die algemeen om uitvoering te gee die breë konsep of algemene gedagte waarop die wet gebaseer is. Dit kan beskou word as die rede waarom die wetgewer dit nodig geag het om die wet of wetsvoorskrif te formuleer. Derksen *Benadering* 293-294 gee in oorweging dat die frase "beginsei van die wet" meer beskrywend as "doel van die wet" is om die betekenis van *ratio legis* weer te gee. Sien ook Evans *Interpretation* 53. Du Plessis *Statutes* 153 verwys ook na die *ratio* van 'n wet as die "reason for the existence" van 'n wet.

^{126.} Sien Bell en Engle *Interpretation* 79: "Occasionally the courts propose a test for determining on which side of a line a particular situation falls, but there is then always the danger that the test will become a substitute for the statutory words ..." En op 83: "While, as we have seen, judicial decisions interpreting a statutory provision may bind later courts, judicial glosses on the text should not be treated as of equal weight to the words themselves. For this reason, the courts have sometimes preferred to lay down 'guidelines' for the exercise of discretion granted by statute to the judges. In doing this, the courts have emphasised that these are not to be treated as hard and fast rules and that the flexibility of the discretion should be maintained. ... However, it was emphasised in this and subsequent cases that this was merely a guide and that the judge was free to depart from it in an appropriate case." In *Solaglass Finance Co (Pty) Ltd v CIR* 1991 2 SA 257 (A), 53 SATC 1 24 25 wys ar Botha op die beperkings van die gebruik van riglyne deur die howe: "To the extent that the reported judgments reflect the use of general criteria in applying the words of the statute concerned to the facts of a particular case, such criteria appear to me to furnish no more than vague and imprecise guidelines, fitting nicely perhaps the facts under consideration, but to be applied to other and different factual situations, if at all, only with caution and circumspection. ... The truth is, in my judgment, that there are no hard and fast rules for deciding whether a taxpayer's expenditure falls within or outside the ambit of the section; it is not possible to devise any precise universal test for determining whether expenditure comprises moneys 'exclusively laid out or expended for the purposes of trade'. In general, one can say no more than that the issue is to be resolved by examining the particular facts of each individual case."

^{127.} Stone *Principles* 153 maak melding van die verfyning van regsbeginsele "which then sets limits to a principle, extends the principle, or subjects it to some clustering of sub-principles" om spesifieke probleme aan te spreek. Daar word in oorweging gegee dat die daargestelling van sub-regsebeginsele inderdaad neerkom op die

6 SAMEVATTING

Die Suid-Afrikaanse wetgewer het in die *Inkomstebelastingwet* van wye terme gebruik gemaak om voorsiening te maak vir omstandighede wat nie noodwendig aanvanklik by die formulering van die regsreël voorsien kon word nie. Die volgende regsreël is in die *Inkomstebelastingwet* geformuleer: 'n Bedrag wat 'n belastingpligtige ontvang wat van 'n kapitale aard is, is nie ten volle as “bruto inkomste” belasbaar is nie. Slegs 'n sekere persentasie van die kapitaalwins ten opsigte van die ontvangste kan belasbaar wees. Die statutêre feitestel wat ingevolge dié regsreël aanwesig moet wees, is dat die bedrag wat die belastingpligtige ontvang van 'n kapitale aard is. Indien sodanige feitestel tot stand kom, tree sekere regsgevolge in, naamlik dat slegs 'n sekere persentasie van die kapitaalwins ten opsigte van die ontvangste belasbaar kan wees. Die relevante kwessie wat oorweeg moet word wanneer dié regsreël toegepas word, is om vas te stel wanneer 'n ontvangste van 'n kapitale aard is.

Daar word aan die hand gedoen dat die howe in Suid-Afrika 'n diskresie het om die betekenis van die sinsnede “van 'n kapitale aard” uit te lê. Die howe oefen dié diskresie uit deur riglyne te formuleer wat 'n aanduiding gee van die omstandighede waarin 'n ontvangste van 'n kapitaal aard sal wees. 'n Riglyn sal 'n aanduiding gee van die rede waarom die statutêre feitestel, naamlik dat die ontvangste van 'n kapitale aard is, aanwesig is. Sodanige riglyn sal die standaard of norm omskryf wat oorweeg moet word om te bepaal of 'n ontvangste van 'n kapitale aard is.

Die volgende riglyn is deur die Suid-Afrikaanse howe geformuleer: Indien 'n wins by die realisering van 'n bate by wyse van 'n besigheidsbedrywigheid in die uitvoering van 'n skema van winsbejag gemaak word, sal dit van 'n inkomste-aard wees, terwyl sodanige wins van 'n kapitale aard sal wees indien dit nie op so 'n wyse gemaak is nie en 'n ander riglyn dui nie daarop dat dit belasbaar is nie. Hierdie riglyn verskaf 'n rede waarom die statutêre feitestel bestaan, dit wil sê waarom die ontvangste van 'n kapitale of inkomste-aard is. Die resultaat van die toepassing van voorgemelde riglyn op die feitestel in oorweging, is die gevolgtrekking dat die ontvangste van 'n kapitale of nie-kapitale aard is. Eers nadat die gevolgtrekking gemaak is dat die ontvangste van 'n kapitale aard is, kan die regsgevolge intree wat in die regsreël voorgeskryf word, naamlik dat slegs 'n sekere persentasie van die kapitaalwins ten opsigte van die ontvangste belasbaar kan wees.

Die relevante vraag is egter watter omstandighede daarop sal dui dat 'n ontvangste in die loop van 'n besigheidsbedrywigheid in die uitvoering van 'n skema van winsbejag ontvang is.

formulering van riglyne, want Stone beskou die verfyningproses as “a process of classification of instances

Die blote verwysing na 'n besigheidsbedrywigheid wat in die loop van 'n skema van winsbejag uit gevoer is, is as sodanig nie omskrywend genoeg om daaruit te kan aflei dat die statutêre feitestel aanwesig is nie. Dit was derhalwe vir die hofe nodig om verdere faktore of omstandighede te identifiseer wat verband hou met die eienskappe en kenmerke van 'n tipiese besigheidsbedrywigheid wat in die loop van 'n skema van winsbejag uitgevoer is. Die hofe formuleer op grond van bepaalde kommersiële konsepte en handelsreëls of -beginsels sekere faktore wat normaalweg kenmerkend is aan die besigheidsbedrywigheid in die uitvoering van 'n skema van winsbejag wat na bewering aangegaan word. Dié faktore word as vergelykingsmaatstawwe of -norme deur die hofe aangewend. Die betrokke feitestel wat in oorweging is, word met hierdie norme vergelyk en indien daar 'n voldoende mate van ooreenstemming is, maak die hof die afleiding dat die belastingpligtige ten doel gehad het om 'n besigheidsbedrywigheid in die uitvoering van 'n skema van winsbejag aan te gaan.

Dit is by die beoordeling van hierdie omstandighede dat daar sprake is van 'n waardeoordeel wat die hofe vel. Die hofe bepaal die graad van ooreenstemming wat bestaan tussen die geformuleerde norme en die betrokke feitestel wat oorweeg word. Indien daar 'n voldoende graad van ooreenstemming is, sal die hof tot die gevolgtrekking kom dat die belastingpligtige inderdaad ten doel gehad het om 'n besigheidsbedrywigheid in die uitvoering van 'n skema van winsbejag aan te pak.

Die resultaat van die toepassing van die "skema van winsbejag"-riglyn op die feitestel in oorweging, is dat die hof tot die gevolgtrekking kom dat die ontvangste van 'n kapitale of inkomste-aard is. Eers nadat die gevolgtrekking gemaak is dat die ontvangste van 'n kapitale of inkomste-aard is, kan die regsgevolge intree wat in die regsreël voorgeskryf word. Indien die ontvangste van 'n kapitale aard is, val dit buite die algemene omskrywing van "bruto inkomste" en is as sodanig nie ten volle belasbaar nie.

Die volgende chronologiese proses word deur die hofe gevolg word om te bepaal of 'n ontvangste van 'n inkomste- of kapitale aard is en kan deur belastingpraktisyns as praktiese riglyn by die uitleg van belastingwetgewing gebruik word:

- i) Die relevante wetsvoorskrif moet geïdentifiseer word.¹²⁸
- ii) Die presiese aard en omvang van die inhoud van die statutêre feitestel, soos aangevul deur riglyne wat die hofe geformuleer het, moet vasgestel word deur van uitleghulpmiddele gebruik te maak.¹²⁹

for similar treatment".

^{128.} Dws die inleidende par van die omskrywing van "bruto inkomste" in a 1 van die *Inkomstebelastingwet*.

^{129.} Die volgende uitleghulpmiddele kan aangewend word om die betekenis van wye terme te bepaal: die woorde van die wetsbepaling; die konteks waarin die wye term gebruik word, kan die omvang van die betekenis van

- iii) As deel van die konkretiseringsproses moet die materiële feite in oorweging wat met betrekking tot die aangepaste statutêre feitestel relevant is, geïdentifiseer en met die statutêre feitestel vergelyk word.
- iv) In die loop van die wetsuitlegproses mag dit vir die hof nodig wees om 'n waardeoordeel te vel omdat die vraag of die feitestel in oorweging binne die statutêre feitestel val, 'n kwessie van graad kan wees.
- v) Indien daar voldoende ooreenstemming tussen die statutêre feitestel en die feitestel in oorweging is, moet die aard van die regsgevolge wat sal intree, bepaal word en uitvoering daaraan gegee word.¹³⁰

die wye term aandui; die bedoeling van die wetgewer; die doel van die wet of wetsbepaling; die howe kan ook oorweging skenk aan die betekenis wat in ander wetgewing of hofuitsprake aan 'n bepaalde wye term gegee is.

¹³⁰. Kyk Bennion *Interpretation* 305; Pound *Philosophy of Law* 100.

HOOFSTUK 4

DIE GRONDSLAG VAN INKOMSTEBELASTING

1	INLEIDING.....	63
2	GRONDSLAG VAN INKOMSTEBELASTING	63
2.1	Inleiding	63
2.2	Die inkomste-konsep.....	64
2.3	Ekonomiese benadering.....	67
2.3.1	Fondse-vloei-konsep.....	67
2.3.2	Aanwas-konsep.....	67
2.4	Geregtelike benadering	70
2.4.1	Inleiding	70
2.4.2	Fondse-vloei-konsep.....	74
2.4.3	Kapitaalstruktuur	76
2.4.4	Bron-begrip	77
2.4.4.1	Inleiding	77
2.4.4.2	Kapitaal.....	78
2.4.4.3	Arbeid	78
2.4.4.4	Kapitaal en arbeid	78
2.4.4.5	Kousale verband	79
2.4.5	Substitusie-konsep.....	80
2.4.6	Vorm van ontvangste	81
3	GRONDSLAG VAN INKOMSTEBELASTING IN SUID-AFRIKA.....	82
3.1	Inleiding	82
3.2	Definisie van "belasbare inkomste".....	82
3.3	Geskiedkundige ontwikkeling.....	82
3.4	Betekenis van "kapitale aard"	84
3.4.1	Algemeen.....	84
3.4.2	Antitese van inkomste	84
3.4.3	Ekonomiese betekenis	85
3.4.4	Produktiewe aanwending van kapitaal.....	87
3.4.5	Welvaart.....	89
3.4.6	Onderskeid tussen vaste en bedryfskapitaal.....	90
3.4.7	Bron of ontstaansrede van ontvangste.....	92
4	GEVOLGTREKKING.....	93

1 INLEIDING

In hierdie hoofstuk sal aandag gegee word aan die begrippe "inkomste" en "kapitaal" as die basiese konsepte wat die inkomstebelastingreg ten grondslag lê. Daar sal probeer word om algemene beginsels te identifiseer wat internasionaal geformuleer is om as hulpmiddele te dien om tussen die begrippe "inkomste" en "kapitaal" te onderskei. Die aanwending van hierdie beginsels in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg sal ook ondersoek word. Hierdie beginsels vorm die grondslag van die riglyne wat die howe geformuleer het om tussen ontvangste van 'n inkomste- of kapitale aard te onderskei. Daar sal nie probeer word om die teoretiese basis en die funksionaliteit van die begrip "inkomste" as die basis van inkomstebelasting krities te evalueer nie.

2 GRONDSLAG VAN INKOMSTEBELASTING

2.1 Inleiding

By inkomstebelasting is daar geen spesifieke tipe handeling, aktiwiteit of transaksie wat as sodanig belas word nie. Inkomstebelasting omvat twee elemente, naamlik inkomste en die belastingentiteit wat vir die betaling van dié belasting aanspreeklik is.¹ Inkomstebelasting is 'n direkte belasting op belastingpligtiges wat as basis die konsep "inkomste" het.² Die begrip "inkomste" is die konsep wat as 'n hulpmiddel aangewend word om die las van owerheidsuitgawes tussen belastingpligtiges te allokeer. Die begrip "inkomste" is derhalwe 'n maatstaf wat gebruik word om die belastinglas tussen belastingpligtiges te verdeel in verhouding tot:

¹ Prebble 1997 *BTR* 384 gee die vlg uiteensetting: "That is, income tax is not, for example, a transaction tax, such as a value added tax or a sales tax, nor is it a wealth tax, such as a death duty or the typical property tax (rates) levied by local governments. Income tax taxes gains, but not all gains. ... The fact that income taxes by definition do not tax *all* gains means that it is fundamental to income tax law that there must be a concept of income. This concept is necessary so that people may know which gains are subject to the tax and which are not." Krever 1984 *Australian Tax Forum* 413 wys daarop dat die onderliggende premis waarop die Australiese inkomstebelastingstelsel gebaseer is, is dat ontvangste in twee tipes verdeel kan word, nl inkomste en kapitaal, waarvan slegs inkomste belasbaar is.

² Inkomstebelasting is oorspronklik as 'n aksyns- of voorregbelasting ("excise or privilege tax") beskou. Die voorreg wat 'n persoon het om sy eie vermoëns en eiendom aan te wend om inkomste te produseer, is na bewering volgens hierdie benadering belas. Hierdie benadering was egter nie bevredigend nie. Die algemene voorreg wat 'n individu het om 'n handeling te verrig of 'n bate te gebruik, is deur ander tipes belasting soos persoonlike en eiendomsbelasting vergoed. Persoonlike belasting is soos 'n kopbelasting ("poll tax") wat teen 'n arbitrêre bedrag op 'n persoon gehef word vir die beskerming wat die staat aan hom verskaf. Eiendomsbelasting is 'n belasting wat op die waarde van eiendom gehef word wat op 'n bepaalde tydstip in die jurisduksie-gebied van 'n staat geleë is. Sien Beale 1923 *Harv L Rev* 1 1-2. Sien egter Parsons 1991 *Syd LR* 437 wat aanvoer dat inkomstebelasting nie 'n direkte belasting is nie. Hy sê: "Its effective incidence does not rest on the person who is called on to pay the tax."

- i) hulle vermoë om belasting te kan betaal;³ of
- ii) die voordele wat 'n belastingpligtige van die staat ontvang.⁴

Dit blyk dat die vernaamste rede vir die heffing van 'n belasting op "inkomste" 'n praktiese oorweging is, naamlik dat dit gehef word op persone wat dit kan "bekostig", dat dit maklik invorderbaar is en billikheid bevorder.⁵

2.2 Die inkomste-konsep

Uit die voorafgaande blyk dit dat inkomste as 'n bruikbare belastingbasis vir die heffing van inkomstebelasting aanvaar word.⁶ Om dié rede behoort die begrip "inkomste" duidelik genoeg omskryf te word sodat dit 'n seker basis bied vir die heffing van 'n ekonomies effektiewe belasting.⁷ Maar nieteenstaande die feit dat die begrip "inkomste" in verskeie lande as basis vir belasting gebruik word, bestaan daar probleme om vas te stel wat in

³ Sien Broomberg 1972 *SALJ* 188 wat in oorweging gee: "The history of taxation from earliest recorded times indicates how successive bases of taxation were tried and found wanting. ... Finally this trial and error process bred the concept of an income tax, resting primarily on the faculty principle." Sien ook *Margo Verslag* par 6.1: "Direkte belasting kan gehef word op inkomste, uitgawe, kapitaal of rykdom, of op 'n kombinasie van enige twee of meer hiervan. In die meeste lande, met inbegrip van Suid-Afrika, word direkte persoonlike of individuele belasting op inkomste gehef volgens progressiewe belastingkoerse. Hierdie grondslag strook met die beginsels van betaalvermoë en horisontale en vertikale billikheid." Krever 1984 *Australian Tax Forum* 415 gee in oorweging dat dit vreemd is om kapitale ontvangste van die inkomstebelastingbasis uit te sluit indien dit by die heffing van inkomstebelasting gaan oor die vermoë om te betaal. Die uitsluiting van kapitale winste veroorsaak dat die toename in die ekonomiese vermoë van 'n persoon geïgnoreer word. Hy sê: "If taxes are to be apportioned on the basis of ability to pay it seems odd that we would ignore increases in economic power attributable to certain types of income ..."

⁴ Sien Kaldor *Expenditure Tax* 23. Sneed 1965 *Stan L Rev* 575-577 ondersteun ook dié standpunt. Sien ook hfst 2 par 3 waar hierdie uitgangspunte meer volledig bespreek word.

⁵ Sien Wheatcroft 1957 *BTR* 310. Sneed 1965 *Stan L Rev* 577 bevestig dié standpunt: "Income, therefore, has come to be the standard by which both 'horizontal' equity - the equal treatment of equals - and 'vertical' equity - the appropriate manner in which unequals should be treated - are to be measured." Sien ook *Margo Verslag* par 6.1; Anon *Encyclopaedia Britannica* 417.

⁶ Musgrave 1967 *Harv L Rev* 44 is van mening dat die daargestelling van 'n billike inkomstebelastingreg onmoontlik is sonder die riglyn wat 'n basiese inkomste konsep bied. Hy sê: "[The] construction of a fair income tax is well-nigh impossible without the guidance of a basic income concept." Sien egter Parsons 1991 *Syd LR* 443 wat aanvoer: "The judicial concept of income as the base of an income tax cannot give coherence of principle and a claim of fairness. As a concept whose function is to assist in filling out what may be the inadequate expressions of intention of a settler in a trust instrument as to what should belong to the life tenant and what to the remainderman, it is a manifestly inappropriate base for a tax. ... As the base of an income tax it has the effect of treating 'flows' as income, though they do not reflect the realisation of any gain by the taxpayer."

⁷ In *CIR v King* 1947 2 SA 196 (A), 14 SATC 184 gee hr Watermeyer aandag aan die beginsels waarop die *Inkomstebelastingwet 31 van 1941* gebaseer is. Hy sê: "The taxes imposed by the Act are intended to be taxes upon persons, assessed in various ways upon the amounts of their incomes and upon amounts which are deemed to be part of their incomes." Sien Broomberg 1972 *SALJ* 186 vn 46 wat in oorweging gee dat die betekenis van die begrip "inkomste" as grondslag van inkomstebelasting konsekwent moet wees.

beginsel 'n belastingpligtige se inkomste is.⁸ Daar is nie 'n enkele konsep wat die begrip "inkomste" bevredigend omskryf nie.⁹ Die stelling dat inkomstebelasting op inkomste gehef word, dra nie tot groter sekerheid by oor die grondslag waarop inkomstebelasting gebaseer is nie.¹⁰ Die begrip "inkomste" kan in die algemeen beskou word as "dit wat inkom", maar alles wat 'n persoon ontvang, is nie noodwendig inkomste nie.¹¹

Die betekenis van die begrip "inkomste" kan afgelei word uit:

- i) 'n uitdruklike en omvattende omskrywing in wetgewing;
- ii) riglyne wat grotendeels in regspraak geformuleer word; of
- iii) uit 'n wye omskrywing van die begrip "inkomste" in wetgewing en riglyne wat in

⁸. Sneed 1965 *Stan L Rev* 577 wys op die pogings wat aangewend is om 'n aanvaarbare omskrywing vir die begrip "income" te kry. Hy verwys na die ekonomiese betekenis van dié begrip in 'n belastingkonteks en sê: "As one would expect, the history of efforts to fashion an acceptable definition of income is a long one." Strachan 1913 *LQR* 169 maak die vlg opm oor die onderskeid tussen inkomste en kapitaal: "The distinguishing of income from capital in law is frequently one of difficulty, just as it is difficult to indicate exactly where darkness ends and dawn begins, or when black and white lose their distinctive features and become neutral." Kaldor *Expenditure Tax* 24-25 gee in oorweging: "[N]or is it [income] by any means an unambiguous concept, since its actual definition for tax purposes can vary over a wide range and does in fact so vary in the tax legislation of different countries, with far-reaching consequences on the distribution of the tax burden between different taxpayers." Sien ook Wheatcroft 1955 *Mod LR* 221. In *Heather v PE Consulting Group* (1972) 3 *WLR* 833 837 het lord Denning die probleem om ontvangste en uitgawes in bepaalde kategorieë te plaas op soortgelyke wyse omskryf: "The question - revenue or capital ... - is a question which has been repeatedly asked by men of business, by accountants, and by lawyers. In many cases the answer is easy, but in others it is difficult. The difficulty arises because of the nature of the question. It assumes that [receipts or] expenditures can be put correctly into one category or the other. But ... some cases lay on the border between the two, and this border is not a line clearly marked out. It is a blurred and undefined area in which anyone can get lost. Different minds may come to different conclusions with equal propriety. It is like the border between day and night, or between red and orange. Everyone can tell the difference except in marginal cases, and then everyone is in doubt." Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 977 wys ook op die uiteenlopende standpunte wat veral ná die beslissing in *FCT v Myer Emporium Ltd* (1987) 18 *ATR* 693 gehuldig word oor die betekenis van die begrip "income" Die Suid-Afrikaanse hof het ook al hulle frustrasie uitgespreek om die basis van inkomstebelasting te bepaal. In *Reichman v CIR* 1931 *WLD* 81, 5 *SATC* 197 199 maak r Krause die vlg opm: "Now the difficulty with regard to all income tax matters is generally that there is no guiding principle to assist the Court. The only principle, if it is a principle at all, is that the tax gatherer wishes to tax, that is, it wants money."

⁹. In *Van den Berghs Ltd v Clark (Inspector of Taxes)*, [1935] *AC* 431 438 maak lord Macmillan die vlg opm: "The Income Tax Acts nowhere define 'income' any more than they define capital; they describe sources of income and prescribe methods of computing income, but what constitutes income they discreetly refrain from saying. ... It is therefore to the decided cases that one must go in search of light." Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 977 wys ook daarop dat die hof nie daarin kon slaag om 'n eenvormige en duidelike uiteensetting te gee van wat "inkomste" werklik is nie. Hy gee op 979 die vlg in oorweging: "Income is a word which derives from the world of financial affairs. Thus, it does not have a distinctive ordinary meaning exclusive of the meaning that might be ascribed to it by economists or accountants in that environment."

¹⁰. Die bekende uitspraak van lord Macnaghten in *Attorney-General v London County Council* (1901) *AC* 26, nl: "Income Tax is a tax on income; it is not meant to be a tax on anything else," help duidelik nie om die begrip "inkomste" met groter sekerheid te omskryf nie.

regspraak neergelê word.¹²

Om meer duidelikheid oor die betekenis van die begrip "inkomste" te kry, is dit van kardinale belang dat die verskillende leerstellings onderliggend aan die inkomste-begrip in perspektief geplaas word. Daar is twee onderliggende filosofieë wat ten grondslag lê van die aanvanklike vorming van denkrigtings aangaande die basiese inkomste-begrip vir doeleindes van die inkomstebelastingreg, naamlik die ekonomiese en geregtelike benaderings.¹³ Die onderskeid tussen dié twee benaderings was aanvanklik ook nie duidelik nie.¹⁴ Daar het later 'n basiese onderskeid tussen dié twee benaderings uitgekristalliseer. Die latere, meer "suiwer" ekonomiese benadering is op beginsels gebaseer wat probeer om die wins te meet. Dit wil sê, daar word nie na die oorsprong van die ontvangste gekyk nie, maar na die eindresultaat.¹⁵ Die geregtelike benadering het gefokus op 'n vloeï van fondse en die bron van sodanige fondse.¹⁶ Laasgenoemde het betrekking op die transaksie waaruit die betaling voortvloei.

^{11.} Sien Wheatcroft 1957 *BTR* 310.

^{12.} Sien die uiteensetting in Salter en Kerr *Revenue Law* 92. Grover en Iacobucci *Canadian Income Tax* 122 bevestig die punt dat die houe 'n belangrike rol te speel het om die begrip "income" te omskryf. In die Kanadese beslissing in *Wood v Minister of National Revenue* (1969) 2 DLR 434 435-436 sê *judge Abbott*: "The task of determining the meaning of income for income tax purposes has been left to the Courts. The English Courts, whose decisions on this point the Canadian Courts tend to follow, have determined the meaning of income for tax purposes without reliance upon economic theory. Income is to be understood in its plain ordinary sense and given its natural meaning." Dit is ook die benadering wat in Suid-Afrika gevolg word. In *Crowe v CIR* 1930 AD 122, 4 SATC 133 142 bevestig *ar Wessels* in die minderheidsuitspraak die standpunt dat die houe uitsluitel moet gee oor die betekenis van die begrip "inkomste" Hy maak die vlg stelling: "If the economic meaning of income and capital were taken, then the one excluded the other. Income was what capital produced. It was a misnomer to speak of receipts of a capital nature, yet these were the words used in the statutory definition of gross income, and the Court had to give some meaning to them."

^{13.} Sien Strachan 1910 *LQR* 40 wat 'n onderskeid maak tussen die "Economic Concepts of the Differentiation of Capital and Income, and (II) the Legal Utility of those Concepts". Sien ook Campbell 1986 *Tax in Aust* 11-12 en Waincymmer 1994 *Melb U L Rev* 979 wat die onderskeid tussen die ekonomiese en regsriglyne vir inkomste bevestig.

^{14.} Sien die uiteensetting in Strachan 1910 *LQR* 45-46. Sien ook *Pool v Guardian Investment Trust Co Ltd* [1922] 1 KB 347 358 waarin daar na die ekonomiese betekenisse van die begrip "income" verwys word om 'n regsbetekenis te bepaal. Sowel die aanvanklike ekonomiese benadering as die geregtelike benadering was in wese op die onderskeid gebaseer dat die begrip "capital" dui op 'n fonds of bron en dat "income" die vloeï uit die fonds is. Sien Fisher *Capital and Income* 52 en *IRC v Blott* [1921] 2 AC 171 195.

^{15.} Parsons 1991 *Syd LR* 439-441. Waincymmer 1994 *Melb U L Rev* 978 sê: "The thrust of the economic view is that income is merely a gain."

^{16.} In *Coltress Iron Co v Black* (1881) 9 TC 287 307 maak die hof die vlg opm: "The general principle of the property and income tax to which effect is given by the statutes, is that everything of the nature of income shall be assessed, from what source soever it may be derived, whether from invested capital, or from skill and labour, or from a combination of both, and whether temporary or permanent, steady or fluctuating, precarious or secure."

2.3 Ekonomiese benadering

Die ekonomiese benadering tot die onderskeid tussen inkomste en kapitaal het ook met verloop van tyd verander.¹⁷ Twee basiese ekonomiese benaderings kan geïdentifiseer word:

- i) die fondsevloei-konsep; en
- ii) die aanwas-konsep.¹⁸

2.3.1 Fondse-vloei-konsep

Aanvanklik het die begrip "inkomste" uit 'n ekonomiese oogpunt ook met die vloei van fondse verband gehou. Volgens dié elementêre onderskeid tussen kapitaal en inkomste is kapitaal as 'n fonds beskou terwyl inkomste 'n vloei was. 'n Fonds van eiendom wat op 'n bepaalde tydstip bestaan het, is as kapitaal beskou. Inkomste is beskou as 'n vloei van dienste wat deur die kapitaal opgelewer is. Die vloei van dienste kon die betaling van 'n bedrag deur die kapitaal wees of enige voordeel wat deur die kapitaalfonds gelewer is.¹⁹ Die basis van hierdie onderskeid het betrekking op die afsondering of losmaking van die betaling, byvoorbeeld rente of huurgeld, van die oorspronklike kapitaal. Totdat hierdie afsondering plaasvind, is die toevoeging in waarde deel van die kapitaal.²⁰ Hierdie afsondering van 'n toevoeging in waarde van die oorspronklike kapitaal is 'n vloei van "inkomste", ongeag of dié vloei aaneenlopend plaasvind of eenmalig geskied.²¹

2.3.2 Aanwas-konsep

Die latere ekonomiese benadering verwerp die idee van 'n vloei van fondse en het as basis

¹⁷. Salter en Kerr *Revenue Law* 87 maak die vlg stelling in dié verband: "'Income' is a word which has different meanings for different people. The views of economists differ and, if there is at any given time a widely accepted view, this too changes over the years."

¹⁸. Sien Sneed 1965 *Stan L Rev* 577 578 wat hierdie tweeledige ontwikkeling van die betekenis van die begrip "inkomste" uit 'n ekonomiese oogpunt bevestig.

¹⁹. Sien Fisher *Capital and Income* 52 wat die vlg omskrywing van "capital" en "income" gee: "Capital is a fund and income is a flow. This difference between capital and income is, however, not the only one. There is another important difference, namely, that capital is *wealth*, and income is the *service* of wealth. We have therefore the following definitions: A *stock of wealth* existing at an *instant* of time is called *capital*. A *flow of services* through a *period* of time is called *income*. Thus, a dwelling house now existing is capital ... the bringing in of money-rent is its income." Sien ook Strachan 1910 *LQR* 40; Sneed 1965 *Stan L Rev* 577. Albei dié skrywers verwys na die standpunte van Fisher in dié verband. Sien ook die bespreking van Fisher se standpunt deur Kaldor *Expenditure Tax* 56-57. Sien ook Fisher "Precedents for Defining Capital" *Quarterly Journal of Economics* vol 18 386-408.

²⁰. Sien Strachan 1910 *LQR* 41 wat hierdie eienskap as volg beklemtoon: "Payment, say of interest, or rent, is a clear detachment from its original capital, but until detached the interest, or rent, forms part of the capital to which it relates. ... The total rise in values of the goods is called 'profits', but unless and until detached from the original capital they remain part of it."

²¹. Sien verder Strachan 1910 *LQR* 41.

die idee van aanwas. Volgens dié "suiwer" ekonomiese benadering tot die inkomste-konsep word die begrip "wins" as basis van inkomstebelasting gestel.²² Wins ("gain") word beskou as 'n onmisbare voorvereiste vir inkomste.²³ Wins is 'n kunsmatige ekonomiese begrip wat betrekking het op 'n verhoging in die belastingpligtige se koopkrag tussen twee arbitrêre tydstippe (gewoonlik 'n belastingjaar). Wins kan die beste gemeet word deur die verbruik en akkumulasie van die ekonomiese goedere van 'n individu te beoordeel.²⁴

Die berekening van persoonlike inkomste impliseer 'n skatting van:

- i) die bedrag waardeur die waarde van 'n persoon se eiendomsregte ("property rights") gedurende 'n tydperk verhoog het indien hy niks verbruik of vernietig het nie; of
- ii) die waarde van regte wat hy mag uitgeoefen het in die loop van verbruik sonder om die waarde van die regte te verander.²⁵

Persoonlike inkomste is die resultaat van 'n individu se deelname aan ekonomiese aktiwiteite gedurende 'n bepaalde tydperk. Hierdie resultaat word verkry deur verbruik gedurende 'n tydperk te tel by welvaart aan die einde van die tydperk en dan die welvaart aan die begin van die tydperk af te trek. Dié ekonomiese benadering hou derhalwe verband met die verhoging in die ekonomiese koopkrag van 'n individu.²⁶

^{22.} Sien Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 978.

^{23.} Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 978 propageer 'n terugkeer na die inkomste-konsep wat alle winste belas. Sy pleidooi is gegrond op die howe se onvermoë, vlgs sy mening, om konsekwente riglyne vir die toepassing van die inkomste-konsep neer te lê.

^{24.} Die suiwer ekonomiese benadering word hoofsaaklik gebaseer op die denkrigtings van Simons *Personal Income Taxation* en Haig *Income Tax*. Simons *Personal Income Taxation* sê op 50-51: "Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question. In other words, it is merely the result obtained by adding consumption during the period to 'wealth' at the end of the period and then subtracting the 'wealth' at the beginning. The *sine qua non* of income is *gain*, as our courts have recognised in their more lucid moments - and gain to someone during a specified time interval ... This position, if tenable must suggest the folly of describing income as a flow and, more emphatically, of regarding it as a quantity of goods, services, receipts, fruits, etc." Haig *Income Tax* 59 is van mening dat "income" omskryf kan word as: "The money value of the net accretion to one's economic power between two points of time." Sien die verwysings in Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 49-50; Parsons 1991 *Syd LR* 439-441; Salter en Kerr *Revenue Law* 91; Sneed 1965 *Stan L Rev* 578.

^{25.} Sien Simons *Personal Income Taxation* 49: "[Personal income] calculation implies estimate (a) of the amount by which the value of a person's store of property rights would have increased, as between the beginning and end of the period, if he had consumed (destroyed) nothing or (b) of the value of the rights which he might exercised in consumption without altering the value of his store of rights. In other words, it implies estimate of consumption and accumulation. Consumption as a quantity denotes the value of rights exercised in a certain way (in destruction of economic goods); accumulation denotes the change in ownership of valuable rights as between the beginning and end of a period."

^{26.} Volgens die *Royal (Canadian) Commission on Taxation*, sien die verwysing in Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 4, behoort inkomstebelasting gehef te word op die verandering in die ekonomiese koopkrag van individue en families. Die kommissie is verder van mening dat dit uit 'n belastingoogpunt nie saak maak

Die ekonomiese definisie sal in die algemeen alle tipes inkomste insluit wat volgens die geregtelike benadering²⁷ binne die begrip "inkomste" val, byvoorbeeld salarisse en lone, winste uit 'n besigheid of 'n professie, rente, huurgeld, dividende, vergoeding vir inkomste en periodieke ontvangste. Die ekonomiese definisie van die begrip "inkomste" sluit egter ook winste in wat normaalweg nie by die geregtelike begrip van inkomste ingesluit sal word nie, byvoorbeeld die wins by die realisering van 'n vaste kapitaalbate.²⁸

Die idee van wins is 'n kunsmatige ekonomiese konsep. Die meting en toepassing van 'n suiwer wins-konsep kan egter praktiese probleme skep by die waardasie van ongerealiseerde winste.²⁹ Dit sou onprakties wees om te verwag dat belastingpligtiges jaarliks al hulle bates moet waardeer en daaroor verslag doen.³⁰ Daar is ook aangevoer dat ekonome by die formulering van die betekenis van die begrip "inkomste" versuim om aan die belastingbetekenis van dié begrip aandag te skenk.³¹

of 'n persoon hierdie verandering in ekonomiese koopkrag op die vlg wyses verkry het nie: (i) deur daarvoor te werk; (ii) deur dit uit die bedryf van 'n besigheid te verkry; (iii) uit 'n eiendom wat hy besit; (iv) of dit in kontant of andersins is; (v) of die verhoging in ekonomiese koopkrag verwag of onverwags was; (vi) of die gebeurtenis uniek of herhaaldeliks; en (vii) of 'n persoon hard gewerk het vir die verhoging in ekonomiese koopkrag en of dit toevallig sonder enige doelbewuste poging aan hom toegeval het.

²⁷. Sien par 2.4 vir 'n bespreking van die regstegniese betekenis van die begrip "inkomste".

²⁸. Beale 1923 *Harv L Rev* 1 2-3. Die ekonomiese benadering staan ook bekend as die "comprehensive tax approach" wat o m op die benadering van Simons *Personal Income Taxation* gebaseer is. Sien Head 1984 *Australian Tax Forum* 16-17; Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 978 980.

²⁹. Head 1984 *Australian Tax Forum* 17-18 wys daarop dat die ideaal van 'n omvattende inkomstebelastingbasis nie haalbaar is nie weens administratiewe en politieke beperkings. Hy lig die vlg probleme uit: "Amongst the more important deficiencies which have been perceived, problems of complexity, including administration, compliance and taxpayer understanding, rank high." Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 978 sê die vlg oor 'n omvattende inkomstebelastingbasis: "The only practical assessment problem with such a definition is to value accurately unrealised gains. That is, gains in value that are not converted into money or money's worth." Sien ook Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 978 wat dié probleem van ongerealiseerde winste erken, maar argumenteer dat baie van die ander probleme wat verband hou met die bron van winste, uitgeskakel sal word.

³⁰. Sien Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 48. Simons *Personal Income Taxation* 206 erken self dat die waardasie van verbruik in beginsel probleme kan veroorsaak, veral by ontvangste in natura. Oor die praktiese uitvoerbaarheid van die ekonomiese benadering maak Simons die vlg opm op 103: "If one accepts our definition of income, one may be surprised that it has ever been proposed seriously as a basis for taxation." Sien ook Bittker 1967 *Harv L Rev* 932 wat die vlg sê oor die probleme van die ekonomiese benadering: "It is always admitted, to be sure, that valuation difficulties or administrative problems require some departures from the ideal (for example, with respect to unrealized appreciation, imputed income from assets, and domestic services by the taxpayer or his wife) ..."

³¹. Sien die verwysing in Grover en Iacobucci *Canadian Income Tax* 121 na LaBrie "Defining Income as a Tax Base" *The Principles of Canadian Income Taxation* 25-30. In *BP Australia Ltd v FCT* (1965) 112 CLR 386 maak *judge* Windeyer die vlg opm oor die gebruik van fundamentele ekonomiese beginsels in die inkomstebelastingreg: "The distinction between outgoings on revenue account and expenditure of a capital nature is basic in accounting. It has an economic background. But for various reasons, including the different senses in which each of the words 'capital', 'income' and 'profit' is used by exponents of economic theory, it

2.4 Geregtelike benadering

2.4.1 Inleiding

Die probleem om regtens die begrip "inkomste" met sekerheid te omskryf, hou verband met die oorsprong van dié begrip in die inkomstebelastingreg. Die wetgewer het die betekenisbepaling van die begrip "inkomste" aan die geregshoue oorgelaat.³² Die beslissings van die houe het egter nie duidelike en homogene riglyne neergelê nie.³³ Die houe het die juridiese betekenis wat in opeenvolgende uitsprake aan die begrip "inkomste" gegee is, later beskou as die gewone gebruiklike betekenis van die begrip "inkomste". Met die benadering is klaarblyklik probeer om die indruk te skep dat die gemeenskap 'n bepaalde betekenis aan die begrip "inkomste" gee. Dit is egter te betwyfel of die gewone man oor die kennis en ondervinding beskik om gefundeerde betekenis aan die begrip "inkomste" te gee wat juridies aangewend kan word.³⁴

In 'n poging om die betekenis van die begrip "income" te bepaal het die houe in Engeland onder meer verwys na die kommersiële of ekonomiese betekenis van die begrip.³⁵ Om dié rede het die betekenis wat aanvanklik in die regspraak aan die begrip "inkomste" gegee is, basies met die oorspronklike ekonomiese benadering ooreengestem.³⁶ Daar is ook

is I think impossible, or at least unwise, to import fundamental economic doctrine into income tax law or accounting practice."

^{32.} Krever 1987 *U New South Wales LJ* 234 is van mening dat die wetgewer in Australië die verantwoordelikheid om riglyne vas te stel vir belasbaarheid ingevolge die *Inkomstebelastingwet* aan die houe oorgedra het. Die houe het geen ander keuse gehad nie as om in die uitvoering van hierdie verantwoordelikheid ag te slaan op presedente wat in die verlede geskep is om o m belastingkwessies, soos die inkomste- en kapitale aard van ontvangste, op te los. Hy sê: "[T]he Legislature turned responsibility for establishing the parameters of the income tax system over to the courts. The government abandoned its legislative responsibility to the judiciary and, in the absence of policy expertise in the area, the courts had no choice but to rely on traditional legal formulae to resolve tax issues." Sien ook Bennion *Interpretation* 417; Lapudoth 1979 *SALJ* 588.

^{33.} Kaldor *Expenditure Tax* 37 sê: "[T]he prevailing definitions of 'taxable income' ... are the outcome of a long series of legislative acts and judicial decisions which reflect heterogeneous and sometimes conflicting principles ..."

^{34.} Parsons 1991 *Syd LR* 441-442 gee in oorweging: "The 'natural legal meaning of income' has in the context of its development in the interpretation of income tax legislation, become the 'ordinary usage meaning' of a phrase which presumably seeks to attribute its parentage not to the courts but to the meaning which the community at large may give to the word. I doubt very much that the ordinary person would recognise or understand the usage attributed to him. I prefer to call it the 'judicial concept'. ... The judicial support for this assumption entrenches 'ordinary usage' which is in fact not the ordinary man's usage but the trust law usage." Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 979 is ook van mening dat die verwysing na "ordinary concepts and usages of mankind" om die betekenis van "income" te bepaal nie deurslaggewend is nie en nie veel tot die debat bydra nie.

^{35.} Sien Stone 1952 *Mod LR* 180-181; Strachan 1913 *LQR* 169; Parsons 1991 *Syd LR* 441; Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 979.

^{36.} Albei benaderings het na 'n vloei van fondse verwys as die wesenseienskap wat inkomste van kapitaal onderskei wat as 'n fonds beskou is. Sien Fisher *Capital and Income* 52; *IRC v Blott* [1921] 2 AC 171 159;

aangevoer dat die feitevraag of 'n bepaalde vloei van fondse regtens as inkomste of kapitaal beskou kan word, afhang van reëls wat gebaseer is op regsbeginsels wat geformuleer is om voortdurend veranderende omstandighede te akkommodeer.³⁷ In sodanige formulering speel die verwantskap wat tussen die betrokke partye bestaan 'n deurslaggewende rol.³⁸ Die inkomste van 'n besigheid, dit wil sê die uitvoering van 'n georganiseerde aktiwiteit wat daarop gerig is om wins te maak, is as die basis van die inkomste-konsep beskou.³⁹

Die riglyne wat die howe gebruik het om die betekenis van "inkomste" te bepaal, is ook beïnvloed deur die omskrywings wat alreeds in die trustreg aan die begrip "inkomste" gegee is.⁴⁰ Die oorspronklike trustreg-kriteria wat gebruik is om tussen inkomste en kapitaal te

Pool v Guardian Investment Trust Co Ltd [1922] 1 KB 347 358.

- ^{37.} Strachan 1910 *LQR* 44 maak die vlg opm oor die onderskeid wat uit 'n regsogpunt tussen inkomste en kapitaal gemaak kan word: "Here Law, in the exercise of its function of deciding the rights of the persons affected, intervenes. It decides this question of fact ... by establishing rules to meet ever-varying circumstances, that is to say, it evolves rules founded on legal principles for ascertaining the *fact* whether a certain item is to be regarded as capital or as income, using those terms popularly." Oliver *Relevant Transaction* 22 sê: "More and more issues have been passed over to judicial discretion ... [O]ne can say the courts are thinking far more in terms of principles. New tax cases represent tax law joining this main stream, not departing from it."
- ^{38.} Strachan 1910 *LQR* 44-45 verwys na die geval waar die verwantskap tussen die partye die van "life-owner" en "remainder-man" is. "Remainder-man" is 'n Engelse regsbegrip wat ooreenkomms toon met die *fideicommissarius* in die Romeinse Reg. Sien Hiemstra en Gonin *Drietalige Regswoordeboek*. Vlg's Strachan sal die bedoeling van die skenker die inkomste- of kapitale aard van die item in dispuut bepaal. 'n Subjektiewe element het dus reeds in die trustreg 'n rol gespeel om die aard van fondse te bepaal. Sien ook Parsons 1991 *Syd LR* 442 wat die vlg in oorweging gee: "There are many judicial pronouncements which would say that in trust law the notion of income as developed by the courts is no more than an aid in fixing the intention of the author of a trust instrument as to what should belong to the life tenant under that instrument."
- ^{39.} In *Lawless v Sullivan* (1880) 6 AC 373 378-379 gee die hof die vlg betekenis aan die begrip "income": "There can be no doubt that, in the natural and ordinary meaning of language, the income of a bank or trade for any given year would be understood to be the gain, if any, resulting from the balance of the profits and losses of the business in that year. That alone is the income which a commercial business produces ..." Sien Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 979 wat verwys na die *Asprey Committee* wat vier elemente van geregtelike inkomste onderskei. Een van dié elemente verwys na die uitvoering van 'n georganiseerde aktiwiteit wat daarop gerig is om wins te maak. Sien ook par 2.3.
- ^{40.} In *CIR v Blott* [1921] 2 AC 171 aanvaar die *House of Lords* die trustreg-uitgangspunte in *Bouch v Sproule* (1887) 12 App Cas 385. Sien Parsons 1991 *Syd LR* 436 wat sê: "The income tax is an institution whose policy, beyond the pursuit of revenue, was always obscure, an institution that borrowed a concept - income - from another institution, the trust ... In borrowing the concept [income], it left the tasks of definition very largely to the courts, with little to guide them beyond their own definitions already made in relation to trusts." Sien ook die bespreking in Krever 1984 *Australian Tax Forum* 414 wat aanvoer dat die inkomste-begrip op "English property law" gebaseer is. Hy sê die vlg oor die ontwikkeling van die inkomste-begrip in die Australiese reg: "However, at an early point in the history of income taxation in this country, the concepts essential to the division of estate interests were transferred by analogy to the tax system. Income for tax purposes was read narrowly and the resulting concept acquired most of the attributes of income to which a life beneficiary had legal and/or equitable title. It was generally agreed, therefore, that income to be taxed would be periodic in nature, occurring at regular intervals and would be attributable to a source." Sien verder

onderskei, het nie verband gehou met ekonomiese winste of die vermoë om te betaal nie.⁴¹ Die basis van dié kriteria het berus op die gewone eienskappe wat die regte van 'n inkomstebegunstigde ingevolge die trustreg geopenbaar het. In die trustreg is die idee van dit wat inkom, 'n opbrengs op die eiendom of die vrugte van die eiendom, gestel teenoor die "inherente" vermeerdering in waarde van die eiendom. Die begunstigde was geregtig op die opbrengs van die onderliggende bate, terwyl die vermeerdering in waarde van die onderliggende bate die kapitaaltrekker by die beëindiging van die trust toegekom het. Die trustregtelike idee van die begrip "inkomste" is dus op 'n fondse-vloei-beginsel gebaseer. Daarteenoor setel die vermeerdering in die waarde van die onderliggende bate in die bate self.⁴²

Die riglyne vir inkomste in die inkomstebelastingreg het derhalwe ontwikkel om verband te hou met eienskappe soos die periodieke, herhalende en skeibare aard van bedrae. Winste wat ander eienskappe geopenbaar het, is as realisasies van kapitaal beskou. Laasgenoemde het buite die heffingsbepaling van inkomstebelasting geval. Die essensiële karakter van "inkomste" is nie 'n waardevermeerdering of toevoeging tot die kapitaal nie, maar bedrae wat van die kapitaal afgesonder word, op welke wyse die kapitaal ook al belê of aangewend is. Inkomste is derhalwe iets van verhandelbare waarde wat verkry word, dit wil sê ontvang of getrek word deur die ontvanger tot sy voordeel. Die ontvanger kan dit

Salter en Kerr *Revenue Law* 88 vn 8. Krever 1987 *U New South Wales LJ* 223-224 gee in oorweging dat dié benadering ook in die Australiese inkomstebelastingreg gevolg is. Hy sê: "Income tax was purely a creature of statute and the common law contained no guidance as to its scope or application. So the courts looked elsewhere for precedents and doctrines they might use when considering the new legislation. They found both in the law of equity which, for hundreds of years, had concerned itself with the distribution of estates between life tenants and remainderpersons, or income and capital beneficiaries as they were called. In this manner, a new form of fiscal legislation started out with an ancient and familiar case law. The trust law concepts of income and capital were incorporated in Australian income tax law and have remained there ever since."

⁴¹. Krever 1987 *U New South Wales LJ* 224 sê: "Accordingly, tax liability rested on criteria that bore no relationship to economic gains or ability to pay. Instead, it was based on the correspondence between receipts and the qualities commonly associated with the entitlements of life (income) beneficiaries on a temporal division of property rights."

⁴². Parsons 1991 *Syd LR* 436 verwys na die oorsprong van die fondse-vloei-begrip in die inkomstebelastingreg: "A notion of what comes in, or a return from property, or the fruit of property, or the flow from the spring - all metaphors explaining the entitlement of the life tenant - was always in a different discourse from the notion of an increase in the value of the property, explaining the entitlement of the remainderman. Flow from property and increase in the value of the property itself were contrasted notions in trust law." En op 439-440 sê hy: "The trust law concept of income is build on the idea of flows ... The flows that are income are commonly identified, in judicial statements about the concept of income, as dividends, interest, rent, royalties and proceeds of a business. There is another flow, that from human capital, which is the judicial explanation of how it is that rewards for services are income, without regard for the costs of human capital consumed in performing those services." Sien ook Krever 1987 *U New South Wales LJ* 223; Stone 1952 *Mod LR* 181. In *IRC v Blott* [1921] 2 AC 171 aanvaar die *house of lords* die trustreg-uitgangspunte in *Bouch v Sproule* (1887)

afsonderlik gebruik of dit vervreem. Inkomste is nie wins wat aan die kapitaal toeval nie, maar wins wat uit die kapitaal verkry word.⁴³ Volgens die bekende metafoor is die kapitaal die boom terwyl die jaarlikse inkomste die vrugte is wat geproduseer word.⁴⁴

Die onderskeid tussen inkomste en kapitaal is egter nie so eenvoudig nie en daar is 'n grys area wat aansienlike probleme kan skep.⁴⁵ Die oorspronklike trustreg-konsepte wat gebruik is om die aanvanklike onderskeid tussen inkomste en kapitaal vir inkomstebelastingdoeleindes te tref, is onvoldoende om aan die behoeftes van die kommersiële gemeenskap te voldoen. Die howe vind dit ook baie moeilik om hierdie beginsels op ingewikkelde kommersiële transaksies toe te pas. Dit is veral moeilik waar bates wat nie handelsvoorraad is nie gerealiseer word.⁴⁶ Belastingpligtiges het ook gesofistikeerde transaksies bedink om belasbare inkomste in nie-belasbare kapitale winste te omskep.⁴⁷

Dit is duidelik dat die onderskeid tussen ontvangste van 'n inkomste- of kapitale aard van

12 AC 385. In bg Engelse regspraak is verwys na die "life tenant" en "remainderman"

⁴³ Sien *IRC v Blott* [1921] 2 AC 171 195; *Pool v Guardian Investment Trust Co Ltd* [1922] 1 KB 347 358.

⁴⁴ Sien die opm wat Sims ea *Simon's Taxes* 181 maak en die gesag waarna verwys word: "A metaphor commonly employed in speaking of capital and income, and more than once in specific relation to income tax, is that of a tree and the fruit it bears." Wheatcroft 1957 *BTR* 310-311 verwys na die basiese idee wat dié metafoor ten grondslag lê, nl dat 'n bron noodsaaklik is om die inkomste voort te bring. Sien ook *Coltness Iron Co v Black* (1881) 9 TC 287 307. Sien verder par 2.4.4 waar die bron-begrip in meer besonderhede bespreek word. Sien ook Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 979.

⁴⁵ In *Tucker v Granada Motorway Services Ltd* [1977] STC 353 357 omskryf judge Templeman die onderskeid as volg: "... an intellectual minefield in which the principles are elusive ... analogies are treacherous ... precedents appear to be vague signposts pointing in different directions ..." Beer 1987 *BTR* 392 verwys ook na die probleme wat dié metafoor skep: "The famous analogy is to the relationship between the tree and its fruit, the tree is the capital from which the annual income of the fruit is derived. Such a distinction was adopted as an integral part of the taxation system even though it created a lot of problems: Both practical and theoretical."

⁴⁶ Sien Krever 1987 *U New South Wales LJ* 224 wat die vlg opm maak: "Profits from ordinary trading, gains from the provision of labour and interest and dividend returns from investments were easy to deal with, but courts found it increasingly difficult to apply the simple trust law concepts to new complicated commercial arrangements, particularly the sale of assets other than trading stock." Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 977 wys ook daarop dat besigheids- en kommersiële transaksies "the area of greatest practical conflict and conceptual difficulty" is om sekerheid te verkry oor die betekenis van die begrip "income"

⁴⁷ Krever 1987 *U New South Wales LJ* 233 wys daarop dat die Achillesheel van die Australiese inkomstebelastingstelsel die wettiging van die verdeling van inkomste tussen belastingpligtiges was. Inkomste uit eiendom kon oorgedra word vir belastingdoeleindes, maar inkomste uit arbeid nie. Die antwoord was dus om inkomste uit arbeid as inkomste uit eiendom te karakteriseer. In *Everett v Federal Commissioner of Taxation* (1980) 10 ATR 608 het die *high court* hierdie tipe inkomsteverdeling ten opsigte van die professionele inkomste wat 'n prokureur ontvang het, toegelaat. Everett het 'n deel van sy vennootskapsbelang aan sy vrou oorgedra. Die firma het 'n gedeelte van die vennootskapswins aan haar uitgekeer in verhouding tot die vennootskapsbelang wat aan haar oorgedra is. Daar is aangevoer dat sy inkomste uit die vennootskapsbelang ontvang het en nie uit die arbeid van haar eggenoot nie. Die *high court* het hierdie argument aanvaar.

kardinale belang is vir die inkomstebelastingreg.⁴⁸ Sommige skrywers is van mening dat dit derhalwe belangrik is om 'n definisie van inkomste te vind wat onsekerheid sal voorkom en irrelevante onderskeidings uit die weg sal ruim.⁴⁹ Daar word aan die hand gedoen dat die formulering van sodanige definisie nie prakties moontlik is nie.⁵⁰

2.4.2 Fondse-vloei-konsep

Die fondse-vloei-konsep is op die ekonomiese konsepte van "kapitaal" en "inkomste" gebaseer. Volgens dié konsepte was kapitaal 'n fonds en inkomste 'n vloei. 'n Fonds van eiendom wat op 'n bepaalde tydstip bestaan het, is as kapitaal beskou. Inkomste is beskou as die vloei van dienste wat deur die kapitaal gelewer is, byvoorbeeld geld wat daaruit betaal is of enige ander voordeel wat deur die fonds opgelewer is.⁵¹ Dit was noodsaaklik dat daar 'n kontantvloei moes gewees het, of 'n vloei van iets dergliks, wat 'n verhandelbare markwaarde in die hande van die belastingpligtige gehad het. Om as inkomste te kwalifiseer, moes 'n ontvangste letterlik in die hande van die belastingpligtige gekom het.⁵²

Die vloei van fondse wat deur die howe as inkomste geïdentifiseer is, sluit in dividende, rente, huurgeld, tantieme, ontvangste uit 'n besigheid en die vergoeding vir dienste gelewer. Die vloei van fondse kan beskou word as die gevolge wat intree as gevolg van 'n aktiwiteit of gebeurtenis wat met betrekking tot die eiendom, synde die kapitaal, verrig word, maar wat nie neerkom op die realisering van die kapitaal nie. Voordele is op hierdie wyse uit eiendom

⁴⁸. Whiteman 1966 *BTR* 115 maak die volgende opmerking oor die onderskeid tussen betalings van 'n inkomste en kapitale aard: "One of the most difficult and fundamental problems in income tax is to distinguish between revenue and capital payments. Certain expenditure can quite easily be designated as either of a revenue or capital nature, but there is a twilight area in between where it is impossible to predict with any confidence whether the judiciary would attribute such payments to revenue or capital account."

⁴⁹. Meade *Direct Taxation* 30 maak die vlg opm: "As rates of income tax have risen to their present high levels, the distinction between income and capital gains has become more and more important; more and more sophisticated ways have been devised by taxpayers to turn highly taxable income into less highly taxable capital gains; and the importance of finding, if it is possible, a definition of income which does not permit these uncertain and often irrelevant distinctions to continue has correspondingly increased." Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 978 is ook van mening dat die gemeenregtelike inkomste-konsep aansienlike gebreke het en dat die wetgewer tussenbeide behoort te tree.

⁵⁰. Wat die beperkinge betref waaraan die wetgewer onderhewig is, sien hfst 3 par 3.3.

⁵¹. Sien Strachan 1910 *LQR* 40.

⁵². Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 50. Broomberg 1972 *SALJ* 180-181 wys ook op hierdie vereiste: "The starting point, that is the base of the tax, according to this artificial theory, is thus a unitary concept. It is the gross amount coming in, before deducting any costs, outgoings or charges of any nature. ... [T]here must be actual income, a realized amount. The Act does not tax notional income." Sien verder Meyerowitz *Income Tax* par 6.1 6-1 wat in oorweging gee: "Before the question of capital or income or source can arise, there must be an amount in cash or otherwise, which during the year of assessment has been received by or has accrued to or in favour of the taxpayer. So, however much the asset, which if sold would produce an income receipt, may have increased in value, there is no receipt or accrual until it has been realised." Sien ook

verkry, maar die eiendom is ongeskonde gelaat.⁵³

'n Absolute en suiwer toepassing van die fondse-vloei-konsep het nie in alle omstandighede 'n billike en regverdige oplossing uit 'n regsoogpunt gebied nie.⁵⁴ Dit was derhalwe nodig om nie slegs 'n objektiewe riglyn toe te pas wat alleen oorweeg of 'n fonds of vloei van fondse bestaan nie, maar ook wat die bedoeling van die individu was wat die vloei van fondse geskep het.⁵⁵

Die ontwikkeling van die inkomste-begrip in die Verenigde State van Amerika (VSA) is ook op 'n vloei-van-fondse-benadering gebaseer. Ingevolge die VSA-grondwet⁵⁶ is die kongres geregtig om belasting te hef "on incomes from whatever source derived". Die algemene taalbetekenis ("common speech") van die begrip "income" is as deurslaggewend beskou. Inkomste is omskryf as die wins wat uit kapitaal of arbeid, of albei gesamentlik verkry is. Inkomste is essensieel nie wins wat aan kapitaal toegeval het of die groei in waarde van 'n belegging nie. Inkomste is die wins, profyt of iets van ruilbare waarde wat uit die eiendom voortspruit. Dit wil sê, dit is iets wat vir die afsonderlike gebruik en voordeel van die ontvanger verkry word.⁵⁷

'n Bloot ongerealiseerde waardevermeerdering van eiendom is egter nie inkomste nie. Daar

Campbell 1986 *Tax in Aust* 12.

^{53.} Sien Parsons 1991 *Syd LR* 435 439 440. In *COT v Booysens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10 15 beklemtoon r Wessels ook die inkomste-aard van ontvangste uit 'n bate waar die bate nie gerealiseer word nie: "It is true that there is no definite test that can always be applied in order to determine whether a gain or profit is income or not, but it may safely be asserted that the revenue or profit which is derived from a thing without its changing owners is rather to be considered as income than as capital."

^{54.} Bloot gegrond op 'n teoretiese benadering sou 'n enkele of eenmalige vloei van fondse tot inkomste aanleiding gee. Die geval waar 'n koopprys in paaielemente betaal word, skep ook probleme. Volgens 'n suiwer toepassing van die fondse-vloei-teorie sal elke paaielement van die koopsom 'n vloei van fondse wees en as sodanig inkomste. Sien Strachan 1910 *LQR* 42; Strachan 1913 *LQR* 170.

^{55.} Strachan 1913 *LQR* 171 gee die vlg in oorweging tov jaargelde en die betaling van die koopsom in paaielemente: "[H]is intention is presumably, in the instance of the terminable annuity to create an *income* stream, and in the case of the purchase-money ... instalments to retain them as a fund, or *capital*." Wheatcroft 1955 *Mod LR* 230 voer ook aan dat daar in inkomstebelastingwetgewing, veral in teenvermydingsbepalings, meer ag geslaan moet word op die bedoeling van die belastingpligtige.

^{56.} *16th Amendment of the Constitution of the United States of America*.

^{57.} In *Eisner v Macomber* (1919) 252 US 189 moes die *United States supreme court* beslis wat die aard van bonusaandele ("stock dividends") is. Die betekenis van die begrip "income" is oorweeg en *judge* Pitney maak die vlg opm op 206: "Income may be defined as the gain derived from capital, from labor, or from both combined", provided it be understood to include profit gained through a sale or conversation of capital assets ... En op 207: "[T]he essential matter [is], not a gain accruing to capital, not a growth or increment of value in the investment; but a gain, a profit, something of exchangeable value proceeding from the property, severed from the capital, however invested or employed, and coming in, being 'derived', that is received or drawn by the recipient (the taxpayer) for his separate use, benefit, and disposal; that is income derived from property." Sien ook *Doyle v Mitchell Bros Co* 247 US 179 185.

moet op die een of ander wyse 'n realisering deur die eienaar wees.⁵⁸ Die begrip "income" in dié konteks sluit alle winste in, ongeag of dit van inkomste- of kapitale aard is.⁵⁹ Die winste wat met die realisering van kapitale bates gemaak word, word ook by die begrip "income" ingesluit. Die feit dat die realisering nie in die gewone loop van die bedryf van 'n besigheid plaasvind nie en 'n enkele geïsoleerde transaksie kan wees, beïnvloed nie voorgemelde benadering nie.⁶⁰

2.4.3 Kapitaalstruktuur

In die Verenigde Koninkryk, Australië en Suid-Afrika⁶¹ het die betekenis van die begrip "income" in 'n ander rigting as in die VSA ontwikkel.⁶² Die fondse-vloei-konsep het ook as grondslag gedien om die onderskeid tussen kapitaal en inkomste te beklemtoon.⁶³ In die regspraak van dié lande is aan die begrip "inkomste" 'n enger betekenis as in die VSA gegee. Die howe het 'n duidelike onderskeid tussen die realisering van kapitaal en die vloei van fondse uit kapitaal getref.⁶⁴ Indien 'n wins wat gerealiseer is, gekarakteriseer kon word

^{58.} Sien die uiteensetting wat Beale 1923 *Harv L. Rev* 3-4 gee van die verskillende betekenisse van die begrip "income"

^{59.} Sien *Merchants Loan & Trust Co v Smietanka* (1921) 255 US 509. In *United States v Steward* (1940) 311 US 62 maak *judge* Douglas die vlg opm: "Income is a generic term amply broad to include capital gains for purposes of income tax." Clark 1920 *YLJ* 738 sê die vlg: "Now it would seem clear that mere general appreciation in value of capital should not be deemed income so long as it is unrealized to the owner, and this is the distinction attempted to be made by the government under the present income tax law which purports to tax profits from the sale of capital items." Saunders 1990 *BTR* 169 vn 5 sê: "It is interesting to note that the United States courts have generally taken a broader approach to the meaning of income and have included capital gains." Sien ook Anon 1921 *Harv L. Rev* 781-782; Krever 1984 *Australian Tax Forum* 413 415 vn 2; Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 980.

^{60.} Sien *Merchants Loan & Trust Co v Smietanka* (1921) 255 US 520; Farnsworth 1942 *Mod LR* 263 264; Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 980. Wheatcroft 1957 *BTR* 311 vn 4 sê: "It is interesting to observe that the USA Federal Income Tax, which was not imposed until 1913, had an entirely different conception from its start and regarded realised appreciation of capital as income." Parsons 1991 *Syd LR* 450 verwys na die uitbreiding van die juridiese inkomste-begrip in Australië. Vlg hom is die blote verkryging van 'n bate met die doel om dit teen 'n wins te verkoop 'n geïsoleerde besigheidsonderneming. Die wins sal binne die juridiese konsep van die begrip "inkomste" val. Die beslissings in *FCT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692 en *FCT v Myer Emporium Ltd* (1987) 18 ATR 693 is vlg hom die gesag vir dié standpunt.

^{61.} Sien par 3.

^{62.} Wheatcroft 1955 *Mod LR* 221 wys ook daarop dat selfs twee inkomstebelastingstelsels soos dié in Engeland en die VSA wat basies op dieselfde konsep, nl inkomste, berus, wesenlik verskillende uitgangspunte oor die betekenis van dié konsep het. Sien die uiteensetting wat Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 980 gee.

^{63.} Beer 1987 *BTR* 392 stel dit as volg: "The capital of the taxpayer has been regarded as the stock of resources from which the flow of income proceeds." Sien ook Parsons 1991 *Syd LR* 436-437.

^{64.} In *Scoble v Secretary of State for India* (1903) AC 299 word hierdie benadering goed opgesom deur *lord* Halsbury. Hy sê op 302: "I think it cannot be doubted, upon the language and the whole purport and meaning of the Income Tax Acts, that it never was intended to tax capital ..." Sien ook Lachs 1943 *Mod LR* 148-149. Hierdie benadering is ook in Kanada gevolg, sien Grover en Iacobucci *Canadian Income Tax* 123.

as deel van die belastingpligtige se vaste kapitaalstruktuur ("fixed capital structure") is dit van inkomstebelasting vrygestel. Die groei in waarde van 'n vaste kapitaalbate is nie sonder meer by die realisering van die bate belas nie.⁶⁵ 'n Model is ontwikkel waar vaste kapitaal teenoor bedryfskapitaal as die twee uiterste pole in die onderskeid tussen kapitaal en inkomste gestel is.⁶⁶

2.4.4 Bron-begrip

2.4.4.1 Inleiding

'n Verdere ontwikkeling in die onderskeid tussen inkomste en kapitaal het gefokus op die

Dit is ook die uitgangspunt wat in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg gevolg word. Sien *COT v Booyens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10 26; *Natal Estates Ltd v SIR* 1975 4 SA 177 (A), 37 SATC 193 216; *John Bell & Co (Pty) Ltd v SIR* 1976 4 SA 415 (A), 38 SATC 87 103; *CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust* 54 SATC 271 288.

⁶⁵. In *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 159 165 maak *lord* MacDonald die vlg onderskeid: "It is quite a well settled principle in dealing with questions of assessment of Income Tax, that where the owner of an ordinary investment chooses to realise it, and obtains a greater price for it than he originally acquired it at, the enhanced price is not profit ... and assessable to Income Tax." In *Mallett v Staveley Coal & Iron Co* 13 TC 772 sê *lord* Hanworth: "One has to keep clear in one's mind that in dealing with any business there are two kinds of capital, one the fixed capital which is laid out in the fixed plant, whereby the opportunity of making profits or gains is secured, and the other the circulating capital which is turned over and over in the course of the business which is carried on. ... One must separate the sum employed in the purchase of the business from the sum employed in the carrying on of the business, or otherwise the circulating capital." Sien ook Lachs 1943 *Mod LR* 152 wat hom as volg uitlaat: "Profits arising from the accretion of fixed capital (commonly called 'capital assets') are not a source of taxable income, profits arising from the accretion of circulating capital are."

⁶⁶. Sien die verwysing in Salter en Kerr *Revenue Law* 88-89 na Adam Smith *The Wealth of Nations* (1776) wat 'n onderskeid tref tussen "fixed" en "circulating" kapitaal. Hierdie onderskeid is later nagevolg in *John Smith & Son v Moore* [1921] 2 AC 13, 125 LTR 481 485. Sien ook Sims ea *Simon's Taxes* 124: "Speaking very generally, the courts have been inclined to test the quality, as capital and income, of a particular receipt or of a particular item of expenditure ... by ascertaining whether it has been received or paid on account of fixed or circulating capital." In Engeland is dié toets om gebaseer op die omskrywing van "capital expenditure" wat in *British Insulated and Helsby Cables Ltd v Atherton* [1926] AC 205 213 gegee is: "[W]hen an expenditure is made, not once and for all, but with a view to bringing into existence an asset or an advantage for the enduring benefit of a trade." In *Tucker v Grenada Motorway Services* [1979] STC 393 397 verwys *lord* Wilberforce na die "identifiable asset test". Dws, indien onkoste bestee is om 'n kapitaalbate te verkry of te verbeter, sal dit van 'n kapitaal aard wees. Sien ook die bespreking van voorgenoemde beslissing deur Davies 1980 *LQR* 351 354 wat in oorweging gee dat nie slegs die vorm van die transaksie nie, maar ook die substansie van belang is om die belastinggevolge te bepaal. Hierdie onderskeid is ook in Australië gevolg. In *Hallstroms Pty Ltd v FCT* (1946) 72 CLR 634 647 verwys *judge* Dixon na die vlg onderskeid tussen onkoste van 'n inkomste- en kapitaal aard: "[T]he acquisition of the means of production and the use of them; between establishing or extending a business organisation and carrying on the business; between the implements employed in work and the regular performance of the work ...; between the enterprise itself and the sustained effort of those engaged in it." Die primêre toets wat deur die hof in *BP Australia Ltd v FCT* (1965) 112 CLR 386 gevolg is, het met die onderskeid tussen vaste en bedryfskapitaal verband gehou. Sien ook Ryan *Income Tax in Australia* 16.

bron of oorsprong van die ontvangste.⁶⁷ Volgens hierdie beskouing kan die inkomste-kapitaal-vraagstuk opgelos word deur bloot die bron van die ontvangste te karakteriseer. Die bron dui georganiseerde en doelgerigte aktiwiteite aan wat die oorsprong is van die voordeel wat ontvang word. Drie hoofbronne kan geïdentifiseer word:

- i) kapitaal;
- ii) arbeid; of
- iii) kapitaal en arbeid.

Dit mag wees dat daar 'n grys area van onsekerheid by die grense van dié hoofkategorieë bestaan, maar oor die algemeen is die verdeling tussen dié drie kategorieë duidelik.⁶⁸

2.4.4.2 Kapitaal

Hierdie kategorie verwys na inkomste uit kapitaal in die wydste sin van die woord, dit wil sê die aanwending van die eiendom of eiendomsregte van die belastingpligtige. Hierdie tipe inkomste word soms ook beleggingsinkomste genoem.

2.4.4.3 Arbeid

Die tweede kategorie het betrekking op arbeid, dit wil sê persoonlike inspanning of vernuf wat tot voordeel van 'n derde party uitgeoefen word.⁶⁹ In die geval van inkomste uit arbeid het die bron-toets so dominant geword dat die wyse van betaling onbelangrik is. Volgens hierdie beskouing sal 'n ontvangste wat uit persoonlike arbeid voortspruit, inherent van 'n inkomste aard wees.⁷⁰

2.4.4.4 Kapitaal en arbeid

Die derde kategorie het betrekking op gevalle waar inkomste deur sowel die aanwending van

⁶⁷. Die bron-begrip is ook die basiese idee wat die "boom en vrugte"-metafoor ten grondslag lê, sien Wheatcroft 1957 *BTR* 310-311. Sien verder Strachan 1913 *LQR* 164 165 wat ook verwys na die feit dat die bron van inkomste nagespeur moet word om die inkomstebelastinggevolge vas te stel. Campbell 1986 *Tax in Aust* 12 maak die vlg opm: "The other is that cashflow coming into the hands of a taxpayer must have a connection with a property or labour source. Thus to be income a receipt must be a product of property owned by the taxpayer, a business run by the taxpayer or personal services rendered by the taxpayer." Krever 1984 *Australian Tax Forum* 414 verwys ook na die bron van bedrae as die onderskeidende faktor om belastingaanspreeklikheid te bepaal. Saunders 1990 *BTR* 169 verwys ook na die "source doctrine".

⁶⁸. Wheatcroft 1957 *BTR* 313 verwys na grensgevalle soos jaargelde, kommissie en tantièmes.

⁶⁹. Sien *Hobbs v Hussey* [1942] 1 All ER 445 waar die feit deurslaggewend was dat die wins wat die belastingpligtige gemaak het uit die lewering van dienste voortgespruit het. Sien ook *Coltness Iron Co v Black* (1881) 9 TC 287 307.

⁷⁰. Sien die verwysing in Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 69 na Barrett *Principles of Income Taxation* (1975) 35 par 5.01-5.02.

kapitaal as arbeid voortgebring word, byvoorbeeld die inkomste uit besighede of professies.⁷¹

2.4.4.5 Kousale verband

Die bron-benadering tot die onderskeid tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard kan egter konsepsuele probleme oplewer.⁷² Hierdie probleme het hoofsaaklik betrekking op twee aspekte, naamlik:

- i) die feit dat die begrip "bron" ("source") meer as een betekenis kan hê; en
- ii) die kousale verband wat tussen die ontvangste en die bron moet bestaan om die aard van die ontvangste te karakteriseer.⁷³

Die konteks waarin die woord "bron" gebruik word, sal gewoonlik die betekenis daarvan bepaal. Die begrip "bron" kan verband hou met die lokaliteit van inkomste, dit wil sê die plek waar die inkomste verdien is. Die begrip "bron" kan ook die aard van die oorsprong van die inkomste aandui, dit wil sê die ontstaansrede vir die inkomste.⁷⁴ Die bron kan verder dui op die "boom" wat die "vrug" lewer.⁷⁵

'n Belangrike komponent van die bron-toets is of daar 'n kousale verband bestaan tussen die ontvangste en die bron wat die inkomste voortgebring het.⁷⁶ Die kousale-verband-vereiste is

^{71.} In *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 159 166 maak die *lord justice clerk* die vlg stelling: "But it is equally well established that enhanced values obtained from realisation or conversion of securities may be so assessable, where what is done, is not merely a realisation or change of the investment, but an act done in what is truly the carrying on, or carrying out, of a business." Sien Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 980 wat verwys na winste wat uit 'n "earning activity" voorspruit. Dws, die wins is nie bloot die realisering van 'n vermeerdering in waarde van 'n vaste kapitale bate nie.

^{72.} Sien Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 48.

^{73.} Campbell 1986 *Tax in Aust* 12 maak melding van die verband tussen die kontantvloei en die eiendoms- of arbeidsbron. Sy gee in ooreenstemming dat 'n skenking in die hande van die bevoordeelde nie inkomste sal wees nie, tensy die skenking voortgespruit het uit 'n inkomste-produiserende aktiwiteit. Sien ook *CIR v Lever Bros and Unilever Ltd* 1946 AD 441, 14 SATC 1 waar hr Watermeyer op 8 die vlg opm maak: "The word 'source' has several possible meanings. In this section it is used figuratively, and when so used in relation to the receipt of money one possible meaning is the originating cause of the receipt of the money, another possible meaning is the quarter from which it is received."

^{74.} Die ontstaansrede van 'n ontvangste kan die persoonlike aktiwiteite van die belastingpligtige wees of die feit dat hy ingestem het dat sy handelsvryheid ingeperk word. Sien Wheatcroft 1957 *BTR* 310-312. Hierdie benadering tot die bron-begrip is in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg in *Tuck v CIR* 1988 3 SA 819 (A), 50 SATC 98 111 bevestig. Sien hfst 9 par 3 waar hierdie benadering meer volledig bespreek word.

^{75.} Wheatcroft 1957 *BTR* 310-311 sê: "This brings us to one of the basic features of income taxation in the United Kingdom - the tree and the fruit conception. Income tax in theory takes its share of the fruit but leaves the tree unscathed; so much so that income, in order to be taxable, must have a source (which corresponds to the tree) and if the source disappears delayed receipts from it are no longer regarded as income. This basic idea of a source being essential to income can be seen clearly in the wording of the five 'Schedules', where each type of income is usually identified by its source."

^{76.} Sien die verwysing in Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 69 na Barrett *Principles of Income Taxation*

relevant om te bepaal of die voordeel ontvang word in ruil vir die beoefening van 'n inkomste-produiserende aktiwiteit. Dit is nie altyd seker of 'n ontvangste kousaal verband hou met 'n besondere aktiwiteit nie. Hierdie probleem kom veral voor waar die betaling vrywillig gemaak is en daar geen regsverpligtinge is wat duidelik die oorsaak van die betaling aandui nie. Waar 'n ontvangste nie as teenprestasie vir 'n inkomste-produiserende aktiwiteit gemaak word nie, maar uit persoonlike gevoelens van vrygewigheid van die betaler voortspruit, sal die betaling nie inkomste daarstel nie.

Daar word aan die hand gedoen dat die bron-vraagstuk in die onderhawige konteks slegs met sekerheid opgelos kan word indien aanvanklik uitgemaak word of dit die uiteindelijke (verderliggende) of onmiddellike bron of oorsprong is wat deurslaggewend is.⁷⁷ Wat rente betref, kan gevra word of die bron van die rente die beskikbaarstelling van krediet deur die uitlener aan die inlener is en of dit die ooreenkoms is waarin die betaling van rente beding is.⁷⁸

Die vereiste dat daar 'n kousale verband tussen die relevante aktiwiteit en die ontvangste moet wees, is nie 'n absolute essensiële vereiste vir die bestaan van inkomste nie. 'n Vanselfsprekende voorbeeld is jaargelde. Jaargelde word nie as inkomste beskou as gevolg van die kousale verband wat dit met enige besondere aktiwiteit het nie. Jaargelde word as inkomste beskou uit hoofde van die vorm wat die betaling aanneem. Die fondse-vloei-konsep is die dominante oorweging om die aard van jaargelde vir inkomstebelastingdoeleindes te bepaal.⁷⁹

2.4.5 Substitusie-konsep

In wese kom die substitusie-konsep daarop neer dat die plaasvervangende ontvangste die inkomste- of kapitale aard aanneem van die bedrag of bate wat gesubstitueer of vervang word.⁸⁰ Die substitusie-konsep vind veral toepassing by betalings:

(1975) 35 par 5.01-5.02.

^{77.} Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 70. Sien *Esquire Nominees Ltd (Trustees of Manolas Trust) v FCT* (1973) 4 ATR 75 88 waar *judge* Stephen die probleme wat met die bron-benadering ondervind kan word, aanspreek.

^{78.} Sien hfst 9 par 9 waar dié aangeleentheid in meer besonderhede bespreek word.

^{79.} Sien Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 115-116.

^{80.} Sien Sims ea *Simon's Taxes* par A1.212 par 194 waar die skrywer 'n onderskeid tref tussen bedrae wat betaal word as skadevergoeding vir bates wat kapitale bates en handelsvoorraad is. Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 980 verwys na die *Asprey Committee* wat vier elemente van geregtelike inkomste onderskei. Een van dié elemente het betrekking op bedrae wat as substituuat vir belasbare winste ontvang word. Sien verder Parsons *Income Taxation in Australia* par 2.506 ev.

- i) wat as skadevergoeding ontvang word;⁸¹ en
- ii) wat as teenprestasie vir die afstanddoening van regte ontvang word.

Dit wil voorkom of daar 'n neiging in die howe is om die substitusie-riglyn wyer aan te wend. Die toepassingsveld van die substitusie-riglyn word ook uitgebrei om by die realisering van bates aangewend te word.⁸² Daar word selfs beweer dat die uitbreiding van die toepassingsveld van dié riglyn tot 'n herdefinisie van die kerninkomste-konsep aanleiding kan gee. Op dié wyse word wegbeweeg van die besigheidskarakterisering of bedryfskapitaal-kriteria en meer op die substitusie-riglyn gefokus.⁸³

Die aanwending van die substitusie-riglyn is egter nie sonder probleme nie. Om dié riglyn suksesvol toe te pas is dit noodsaaklik om met sekerheid te bepaal wat die aard van die bate of item is wat vervang word.⁸⁴ Hierdie ondersoek hang nou saam met die funksie van die bedrag wat as substituuat ontvang word.

2.4.6 Vorm van ontvangste

'n Ontvangste wat sekere definitiewe omskrewe eienskappe of kenmerke het, sal daaraan die karakter van "inkomste" gee.⁸⁵ Die howe het aanvanklik gefokus op kenmerke, soos die periodieke,⁸⁶ herhalende of gereelde aard van die ontvangste.⁸⁷

^{81.} Die skadevergoeding kan uit kontrakbreuk, delik of versekering voortspruit. Sien Meyerowitz *Income Tax* par 8.115-8.120; Parsons *Income Taxation in Australia* par 2.518, 2.523 en 2.540.

^{82.} Sien Parsons *Income Taxation in Australia* par 2.506 en 2.512. Lehmann en Coleman *Taxation Law in Australia* 33-34 sê: "In compensation cases the 'replacement principle' has a wide application. Where a receipt 'replaces' a revenue loss, it is income. Where it replaces a capital loss, it is capital. The replacement principle has a potential to apply beyond cases involving compensation in the strict sense of that term." Judge Hill in *Henry Jones (IXL) Ltd v FCT* (1991) 22 ATR 328 op 342 ondersteun dié standpunt: "I see no reason why the 'compensation principle' should not apply to a realisation of assets case." Sien ook hfst 8 par 6 en hfst 9 par 9 waar meer volledig aan hierdie aspek van die substitusie-riglyn aandag gegee word.

^{83.} Dit blyk veral die rigting te wees wat die howe in Australië inslaan. Sien Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 51 wat van mening is dat hierdie kriteria in die toekoms 'n groter invloed sal uitoefen op die karakteriseringsproses van bedrae wat 'n belastingpligtige ontvang. Die substitusie-riglyn is in die vlg beslissings o m aangewend om die aard van bedrae te bepaal wat uit die realisering van regte voortgespruit het, nl *FCT v Myer Emporium Ltd* (1987) 18 ATR 693, *Henry Jones (IXL) Ltd v FCT* (1991) 22 ATR 328; *SP Investments Pty Ltd v FCT* (1993) 112 ALR 443.

^{84.} Wheatcroft 1957 BTR 315 voer bv aan dat indien skadevergoeding vir kontrakbreuk by 'n dienskontrak betaal word, die inkomste-produiserende bate die kontrak self is en nie die menslike liggaam of verstand nie.

^{85.} Sien Hansen, Krishna en Rendall *Essays on Canadian Taxation* 145. In *Rolls-Royce Ltd v Jeffrey* [1962] 1 All ER 801 805 gee die hof veral aan twee aspekte aandag om die inkomste-kapitaal-probleem op te los: (i) die aard van die bate wat vervreem is; en (ii) die aard van die vergoeding wat gegee word in ruil vir die betaling wat ontvang word, moet bepaal word.

^{86.} In *Vallambrosa Rubber Co Ltd v Farmer (Surveyor of Taxes)* (1910) 5 TC 529 536 is die vlg onderskeid gemaak: "[C]apital expenditure is a thing that is going to be spend once and for all, and income expenditure is a thing that is going to recur every year."

3 GRONDSLAG VAN INKOMSTEBELASTING IN SUID-AFRIKA

3.1 Inleiding

Die betekenis van die begrip "inkomste" in Suid-Afrika is vasstelbaar uit 'n wye omskrywing van die begrip "bruto inkomste" in die *Inkomstebelastingwet* en riglyne wat deur regspraak voorgeskryf word.⁸⁸

3.2 Definisie van "belasbare inkomste"

Die basis van inkomstebelasting in die Republiek van Suid-Afrika berus op 'n kunsmatige en uitsluitlik statutêre omskrywing van "belasbare inkomste" in die *Inkomstebelastingwet*.⁸⁹ Die begrip "bruto inkomste" is die basiese bousteen van belasbare inkomste.⁹⁰ Uit die inleidende gedeelte van die omskrywing van "bruto inkomste"⁹¹ blyk dit duidelik dat in die algemeen slegs ontvangste en toevallings wat nie van 'n kapitale aard is nie, by bruto inkomste ingesluit word. 'n Gedeelte van ontvangste van 'n kapitale aard word as belasbare kapitaalwins by 'n "belasbare inkomste" ingesluit.⁹²

3.3 Geskiedkundige ontwikkeling

Die *Inkomstebelastingwet* van 1914 was die eerste wet in die Unie van Suid-Afrika wat 'n belasting op algemene "inkomste" gehef het.⁹³ Die aanvanklike omskrywing van die begrip

^{87.} Sien Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 48.

^{88.} Sien Salter en Kerr *Revenue Law* 92 wat daarop wys dat die betekenis van die begrip "inkomste" op die wyse vasgestel kan word.

^{89.} In a 1 van die *Inkomstebelastingwet* word die begrip "belasbare inkomste" omskryf as: "die oorblywende bedrag na aftrekking van iemand se inkomste van al die bedrae wat ingevolge Deel 1 van Hoofstuk II van of teen daardie inkomste afgetrek of verreken kan word", en "inkomste" as: "die oorblywende bedrag van iemand se bruto inkomste vir 'n jaar of tydperk van aanslag na aftrekking daarvan van alle bedrae wat ingevolge Deel 1 van Hoofstuk II van normale belasting vrygestel is ..." Sien ook *Pyott Ltd v CIR* 1945 AD 128, 13 SATC 121 126-127; Broomberg 1972 *SALJ* 180-181.

^{90.} Die inleidende par van die omskrywing van "bruto inkomste" in a 1 van die *Inkomstebelastingwet* bepaal: "Met betrekking tot 'n jaar of tydperk van aanslag en in die geval van enige persoon, die totale bedrag hetsy in kontant of andersins, ontvang deur of toegeval aan of ten gunste van so 'n persoon gedurende bedoelde jaar of tydperk van aanslag uit 'n bron in die Republiek of geag in die Republiek te wees, met uitsluiting van ontvangste of toevallings van 'n kapitale aard, maar ook, sonder afbreek op enigerlei wyse aan die strekking van hierdie omskrywing, sodanige bedrae (hetsy van 'n kapitale aard al dan nie) aldus ontvang of toegeval as wat hieronder beskryf word, te wete ..."

^{91.} Sien Bylaag 1.

^{92.} 25% van die netto kapitaalwins in die geval van individue en 'n spesiale trust en 50% in ander gevalle ingevolge a 26A saamgelees met die Agste Bylae tot die *Inkomstebelastingwet*.

^{93.} A 49 van die *Inkomstebelastingwet* 28 van 1914 omskryf die begrip "inkomste" as: "shall, in relation to any person, mean any gains or profits, derived by, or accrued to, or in favour of such person for the year in which the assessment is made, from any source within the union, and shall include profit, rents, gains, interest, benefit or advantage of any kind, whether in money or otherwise, granted to him in respect of his

"inkomste" het nie spesifiek na 'n ontvangste of toevalling van 'n kapitale aard verwys nie. Die omskrywing het na "gains or profits" verwys wat gedurende 'n jaar van aanslag deur 'n persoon verkry is of wat aan hom toegeval het.⁹⁴ Die sinsnede "gains or profits" het in bogemelde konteks egter nie 'n letterlike, en die wydste moontlike, betekenis gehad nie. In *Commissioner of Taxes v Booyens Estate Limited*⁹⁵ beslis hoofregter Innes dat die betekenis van die sinsnede "gains or profits" beperk behoort te word. Hy verklaar dat slegs "gains and profits" van 'n inkomste-aard by die definisie van "income" ingesluit behoort te word.⁹⁶

In die *1917-Inkomstebelastingwet*⁹⁷ is die Australiese voorbeeld gevolg en 'n kunsmatige

employment, or any pension, stipend, charge or annuity" Sien ook Ingram *Income Tax* 11.

^{94.} Sien *Pyott Ltd v CIR* 1945 AD 128, 13 SATC 121 waar war Davis op 126 die vlg opm maak: "Under the Act of 1914, the subject of the charge was 'profits or gains', and it was consequently the same as it is still today in England." Broomberg 1972 SALJ 185 is van mening dat die howe in Suid-Afrika 'n "profits and gains"-basis van inkomstebelasting toepas ten opsigte van verkoopstransaksies. Hy vra op 186 die vlg vraag: "Is there any difference, then, between 'income' in its ordinary commercial sense and 'profit or gains' when these expressions are applied to transactions of sale?" Davis *Finance Week* Desember 3-9 1992 is van mening dat die beslissing in *CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust* 1992 4 SA 39 (A), 54 SATC 271 die uitgangspunt bevestig dat die howe in Suid-Afrika na 'n winsbasis van inkomstebelasting beweeg het. Hy gee die vlg in oorweging op 16: "As a result of recent case law, of which this *Pick 'n Pay* case is the prime example, our courts have moved towards the position that what is being taxed are profits and gains. Before an amount can be a receipt of a revenue nature, there has to be an element of profit-making." Daar word in oorweging gegee dat hierdie standpunt slegs steek hou waar die inkomstebelastingaard van die opbrengs van verkoopstransaksies oorweeg word. Meyerowitz *Income Tax* par 5.13 bevestig egter die uitgangspunt dat die basiese element wat die grondslag van die heffing van inkomstebelasting bepaal nie winste of profyte is nie, maar ontvangste en toevallings wat nie van 'n kapitale aard is nie. Sien ook die standpunt in die Australiese inkomstebelastingreg. In *Memorex Pty Ltd v FCT* (1987) 19 ATR 553 sê *judge* Pincus op 569: "It appears to follow from these cases that it may be correct to treat a profit as 'gross income' under s.25(1) in certain circumstances it would seem right to bring into the accounts not the retail but the wholesale value of the items sold." Sien ook *Commercial and General Acceptance Ltd v The Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia* (1977) 137 CLR 373 383 waar *judge* Mason opmerk: "The expression 'gross income' in relation to a taxpayer conveys the sense of entire income of a taxpayer. No doubt in the context of the Act that income is to be ascertained in the first instance by reference to the gross income receipts of the taxpayer, but in my view it also includes a net amount which is income according to the ordinary concepts and usage of mankind, when the net amount alone has that character, not being derived from gross receipts that are revenue receipts." Slater 1978 *Tax in Aust* 295 wys op die noue verwantskap wat daar in Australiese inkomstebelastingreg tussen die begrippe "income" en "profits" bestaan. Hy gee in oorweging op 297: "However, because the tax is a tax upon 'income' and because the concept of 'income' is inextricably bound up in the concept of 'profit', the Australian income tax system has tended in various circumstances to tax profits as distinct from receipts of gross income ..."

^{95.} *COT v Booyens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10.

^{96.} Hy sê op 25: "The Act imposes a charge upon income only, not upon capital; and the definition cannot be read so as to cover accruals which are really capital. The gains and profits referred to must be gains and profits in the nature of income."

^{97.} *Income Tax Act* 41 van 1917.

definisie van "taxable income" is in dié wet ingeskryf.⁹⁸ Hierdie definisie het, soos tans die geval is,⁹⁹ die definisie van "gross income"¹⁰⁰ as grondslag gehad. In laasgenoemde definisie is spesifiek voorsiening gemaak vir die uitsluiting van ontvangste en toevallings van 'n kapitale aard. In wese het dié omskrywing tot gevolg dat ontvangste en toevallings van 'n nie-kapitale aard as "inkomste" belasbaar is.

3.4 Betekenis van "kapitale aard"

3.4.1 Algemeen

Daar word nie 'n statutêre definisie van die woorde "van 'n kapitale aard" in die wet gegee nie.¹⁰¹ Die wetgewer het klaarblyklik besef dat dit onmoontlik is om 'n algenoegsame omskrywing vir voorgemelde sinsnede te gee. Dit is aan die geregshowe oorgelaat om te probeer om die betekenis van dié woorde te bepaal.¹⁰²

3.4.2 Antitese van inkomste

Daar word aan die hand gedoen dat die houe die probleem oor wat die betekenis van die sinsnede "van 'n kapitale aard"¹⁰³ is, benader het deur ondersoek in te stel na wat die gewone ekonomiese betekenis van die begrip "inkomste" is.¹⁰⁴ Die gevolgtrekking waartoe

^{98.} *Pyott Ltd v CIR* 1945 AD 128, 13 SATC 121 127-128. Sien ook Ingram *Income Tax* 11; Broomberg 1972 SALJ 179.

^{99.} In a 1 van die *Inkomstebelastingwet* 58 van 1962.

^{100.} A 6 van die *Income Tax Act* 41 van 1917.

^{101.} Hahlo en Kahn *Legal System* 179 merk op: "A striking example is the exemption from income tax of 'receipts or accruals of a capital nature', without any legislative definition of this phrase." Sien ook *Lace Proprietary Mines Ltd v CIR* 1938 AD 267, 9 SATC 349 waar hr Stratford op 358 die vlg opm maak oor die definisie van "income" in Wet 40 van 1925: "So that, admitting the fact of the accrual, the enquiry is whether it is an income accrual or a capital accrual and, except for the admonition that accruals must fall into one category or the other, the definition is of no assistance whatsoever. For guidance we must go back to what has been said in *Booyesen's* case and subsequent cases." Sien ook hfst 3 par 3.4.4 waar hierdie kwessie bespreek word.

^{102.} In *Crowe v CIR* 1930 AD 122, 4 SATC 133 142 maak ar Wessels in sy minderheidsuitspraak die vlg stelling: "If the economic meaning of income and capital were taken, then the one excluded the other. Income was what capital produced. It was a misnomer to speak of receipts of a capital nature, yet these were the words used in the statutory definition of gross income, and the Court had to give some meaning to them." In *Rand Speculation and Finance Co Ltd v CIR* 1953 1 SA 348 (A), 18 SATC 325 verwys hr Centlivres ook na die probleem wat die houe het om sinsnedes soos "van 'n kapitale aard" uit te lê. Hy gee op 333 die vlg in oorweging: "It is in some cases an extremely difficult question as is evidenced by those cases in which there has been an acute difference of judicial opinion. The difficulty is occasioned by the fact that there is no statutory definition of the words 'of a capital nature'." Sien hfst 3 par 3.3 waar die beperkinge op die wetskeppingsvermoë van die wetgewer bespreek word.

^{103.} Soos gebruik in die definisie van "bruto inkomste" in a 1 van die *Inkomstebelastingwet*.

^{104.} In *CIR v George Forest Timber Co Ltd* 1924 AD 516, 1 SATC 20 maak hr Innes die vlg opm oor die betekenis van die frase "van 'n kapitale aard" Hy sê op 22: "The words 'of a capital nature' occurred in both sections, having relation in the one case to incomings and in the other to outgoings. In order to appreciate

die hoewe gekom het, is dat die antitese van ontvangste wat inkomste is ingevolge die gewone ekonomiese betekenis van dié woord, van 'n kapitale aard sal wees.¹⁰⁵ Die grondslag vir dié benadering berus op die vermoede wat onderliggend aan die definisie van "bruto inkomste" is, naamlik dat alle ontvangste in 'n inkomste- of kapitale kategorie moet val. Hierdie vermoede gee aanleiding tot die afleiding dat 'n ontvangste wat nie uit 'n ekonomiese oogpunt inkomste is nie, van 'n kapitale aard moet wees.¹⁰⁶

Hierdie benadering as sodanig verskaf egter nie 'n oplossing vir die vraag wat die betekenis van die begrippe "inkomste" en "kapitaal" in die konteks van ontvangste is nie.¹⁰⁷

3.4.3 Ekonomiese betekenis

Die hoewe het die betekenis van die sinsnede "van 'n kapitale aard" en die begrip "inkomste" aangedui deur na die ekonomiese betekenis daarvan te verwys.¹⁰⁸ In *Commissioner for*

their affect, it was necessary to bear in mind the distinguishing characteristics of capital, that which differentiated it from income."

^{105.} Sien Broomberg 1972 SALJ 186 waar hy as volg opmerk: "[T]he word 'capital' as used in the 1917 Act is not a term of art. It is to be understood in its ordinary commercial or economic sense. Accordingly its antithesis, 'income', is likewise to be interpreted." Hierdie benadering is ook deur ekonome gevolg. Fisher *Capital and Income* 57 maak die vlg opm: "The definitions concurred in striving to express the important facts that capital is *productive, that it is antithetical to income, that it is a provision for the future, or that it is a reserve.*" En op 255: "Capital and income are thus mutually exclusive."

^{106.} Sien *Crowe v CIR* 1930 AD 122, 4 SATC 133 waar ar Stratford op 136 as volg bevind: "The assumption underlying the definition was that all receipts by the taxpayer must fall into one category or the other income or capital. And also from an economic and business point of view this must also be true, with the proviso, of course, that a stated sum might be the total of two, one being income, the other capital." Die onderling uitsluitende aard van inkomste en kapitaal word in *CIR v Visser* 1937 TPD 77, 8 SATC 271 ook deur r Maritz erken. Hy maak op 276 die vlg bevinding: "If we take the economic meaning of 'capital' and 'income', the one excludes the other." Sien ook *Pyott Ltd v CIR* 1945 AD 128, 13 SATC 121 waar war Davis dié standpunt op 126 bevestig. Hy sê: "... I do not understand how this amount could be, to site from counsel's Heads of Argument, 'non-capital', and yet 'not income'. This is a half-wayhouse of which I have no knowledge." Ryan *Income Tax in Australia* 15 bevestig die eksklusiewe aard van die begrippe "inkomste" en "kapitaal". Hy sê: "The two terms 'income' and 'capital' are exclusive, though not exhaustive."

^{107.} *Williams Law and Practice* 76-77 gee in oorweging daar 'n derde "naamlose" kategorie is wat nog inkomste nog kapitaal is. Voorbeelde van hierdie kategorie is volgens horn 'n eenmalige skenking wat 'n belastingpligtige uit hoofde van vrygewigheid ontvang of die leningskapitaal wat 'n lener ontvang. Sien verder Wheatcroft 1957 BTR 314-315 wat ook van mening is dat daar nie 'n algehele antitese tussen inkomste en kapitaal is nie. Hy verwys na 'n vrywillige toelaag wat nie werklik as kapitaal beskou kan word nie, maar tog is dit nie inkomste nie. Uit 'n ekonomiese oogpunt beskou Fisher *Capital and Income* 109 bv 'n bemaking as kapitaal. Hy se: "It is clear that when a well-known millionaire recently fell heir to seventy millions, this did not constitute his income for the year in which he received it, but that it merely constituted the principal or capital from which he would receive income in subsequent years."

^{108.} In *SA Marine Corporation Ltd v CIR* 19551 SA 654 (K), 47 SATC 15 wys r Ogilvie Thompson daarop dat die relevante begrip nie "kapitaal" is nie, maar die frase "van 'n kapitale aard". Hy sê op 24: "It must be borne in mind that the qualification in the definition of 'gross income' is not in terms restricted to 'capital': the limiting words are 'of a capital nature'." Die frase "van 'n kapitale aard" beteken hier vlgs hom ontvangste wat in

*Inland Revenue v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust*¹⁰⁹ bevestig appèlregter Smalberger die belangrikheid van 'n oorkoepelende ekonomiese of kommersiële inslag wanneer die betekenis van die sinsnede "van 'n kapitale aard" vasgestel word. Die resultaat van 'n betekenisvasstellingsriglyn¹¹⁰ wat gevolg word om 'n ontvangste as van 'n inkomste of kapitale aard te klassifiseer, behoort nie in stryd met gesonde kommersiële opvattinge te wees nie.¹¹¹

Op die tydstip toe die howe in Suid-Afrika na die ekonomiese betekenis van voorgemelde begrippe verwys het, was die ekonomiese onderskeid tussen die twee begrippe gebaseer op die fondse-vloei-konsep.¹¹² Daar word aan die hand gedoen dat die oorspronklike ekonomiese benadering in wese ooreengestem het met die geregtelike benadering wat deur

teenstelling staan tot inkomste in 'n ekonomiese sin. Hy verwys na hr Innes in *CIR v Lunnon* 1924 AD 94, 1 SATC 7 waar hy op 9 as volg opm: "The test was plain; all receipts or accruals were taxable unless they were of a capital nature. Now capital there was used in contradistinction to income in its economic sense." Sien ook Meyerowitz *Income Tax* par 8.8 wat dié standpunt in beginsel ondersteun. In *Lace Proprietary Mines Ltd v CIR* 1938 AD 267, 9 SATC 349 bevestig hr Stratford op 358 hierdie uitgangspunt. Hy maak die vlg opm oor die definisie van "income" in *Inkomstebelastingwet* 40 van 1925: "[E]xcept for the admonition that accruals must fall into one category or the other, the definition is of no assistance whatsoever." In a 6 van *Income Tax Act* 41 van 1917 is die definisie van "gross income" in die wet ingevoeg wat as basis gehad het die totale bedrag van alle ontvangste en toevallings. Ontvangste van 'n kapitale aard is egter uitdruklik daarvan uitgesluit. Sien *Pyott Ltd v CIR* 1945 AD 128 13 SATC 121 waar war Davis op 126-127 die vlg sê: "But since 1917, we have had in South Africa an artificial and purely statutory definition of 'taxable income', derived ultimately from the definition of 'gross income' as set out above - that is, the total amount of receipts and accruals excluding those of a capital nature ..." Sien *COT v Booysens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10 16; *CIR v George Forest Timber Co Ltd* 1924 AD 522, 1 SATC 20 22; *CIR v Visser* 1937 TPD 77, 8 SATC 271 276; *Crowe v CIR* 1930 AD 122, 4 SATC 133 136. Sien ook Broomberg 1972 SALJ 186 wat sê: "Furthermore, the word 'capital' as used in the 1917 Act is not a term of art. It is to be understood in its ordinary commercial or economic sense. Accordingly, its antithesis, 'income', is likewise to be interpreted."

^{109.} *CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust* 54 SATC 271 288.

^{110.} Sien hfst 3 par 5.4 waar die aard en funksie van riglyne by die betekenisvasstelling van vae terme bespreek word.

^{111.} Hy verwys goedkeurend na die beslissing van r Friedman in die spesiale hof vir inkomstebelastingappèlle (verder in hierdie studie omskryf as die "spesiale hof") *ITC 1450* (1988) 51 SATC 70. R Friedman sê op 76: "But when all is said and done, whatever guideline one chooses to follow, one should not be led to a result in one's classification of a receipt as income or capital which is, as I have had occasion previously to remark, contrary to sound commercial and good sense." Die regter beklemtoon dat ongeag die riglyn wat gevolg word om 'n ontvangste as van 'n inkomste- of kapitale aard te klassifiseer, die resultaat nie in stryd met gesonde kommersiële opvattinge behoort te wees nie.

^{112.} Sien par 2.4.2 waar die fondse-vloei-konsep as grondslag van die ekonomiese benadering bespreek is. Sien Fisher *Capital and Income* 52 wat die vlg omskrywing van "capital" en "income" gee: "Capital is a fund and income is a flow. This difference between capital and income is, however, not the only one. ... We have therefore the following definitions: A stock of wealth existing at an instant of time is called capital. A flow of services through a period of time is called income." Fisher se werk is in 1912 gepubliseer. Sien ook Kaldor *Expenditure Tax* 56. Die aanwas-konsep wat later die grondslag gevorm het van 'n meer "suiwer" ekonomiese benadering, is gebaseer op die denkrigtings van Simons *Personal Income Taxation* wat eers in 1938 gepubliseer is.

die hoewe gevolg is om 'n onderskeid tussen inkomste en kapitaal te tref.¹¹³ Albei hierdie benaderings het die idee beklemtoon van fondse wat uit die aanwending van kapitaal voortvloei. Die volgende konsepte wat as grondslag die idee van 'n vloei van fondse het, is deur die Suid-Afrikaanse hoewe beklemtoon om die aard van 'n ontvangste te karakteriseer:

- i) bedrae wat uit die produktiewe aanwending van kapitaal voortspruit;¹¹⁴
- ii) die onderskeid tussen vaste en bedryfskapitaal by die realisering van 'n bate;¹¹⁵ en
- iii) die bron of ontstaansrede waaruit 'n ontvangste voortvloei.¹¹⁶

Hier onder sal kortliks aan dié uitgangspunte aandag gegee word wat as grondslag gedien het vir die betekenisvasstelling van die begrippe "inkomste" en "kapitaal". Daar sal verder probeer word om aan te dui dat die premis van 'n vloei van fondse die grondslag gevorm het van hierdie uitgangspunte.

3.4.4 Produktiewe aanwending van kapitaal

Daar word aan die hand gedoen dat die grondslag van die betekenis van die begrip "inkomste" in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg te vind is in die uitspraak van regter Wessels in die hof *a quo* in *Commissioner of Taxes v Booyens Estates Limited*.¹¹⁷ Hy gee in oorweging dat die begrip "inkomste" verwys na die bedrag of opbrengs wat verkry word deur kapitaal produktief aan te wend.¹¹⁸ Hierdie omskrywing is verder uitgebrei. "Inkomste" is soms die produk van geïnvesteerde kapitaal en soms word dit deur die arbeid en vernuf van die ontvanger verdien.¹¹⁹

^{113.} Vir 'n ooreenkoms tussen die ekonomiese fondse-vloei-konsep en die geregtelike grondslag, sien par 2.3 en par 2.4.

^{114.} Sien *COT v Booyens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10 15 waar r Wessels die vlg omskrywing van inkomste gee: "Income is, as a rule, revenue derived from capital productively employed". Hierdie uitgangspunt is in verskeie hofbeslissings bevestig. Sien ook *CIR v Lunnnon* 1924 AD 94, 1 SATC 7 8-9; *CIR v Visser* 1937 TPD 77, 8 SATC 271 276 277; *Morrison v CIR* 1950 2 SA 449 (A), 16 SATC 377 385; *ITC 976* (1961) 24 SATC 812 814; *ITC 1190* (1970) 35 SATC 188 193-194.

^{115.} Sien *Stephan v CIR* 1919 WLD 1, 32 SATC 54 58; *CIR v George Forest Timber Co Ltd* 1924 AD 516, 1 SATC 20 23-24; *African Life Investment Corporation (Pty) Ltd v SIR* 1969 4 SA 259 (A), 31 SATC 163 177; *SBI v Aveling* 1978 1 SA 862 (A), 40 SATC 1 20; *Barnato Holdings Ltd v SIR* 1978 2 SA 440 (A), 40 SATC 75; *Greenband Properties (Pty) Ltd v CIR* 43 SATC 151 158. Sien ook hfst 9 par 8 waar hierdie uitgangspunt bespreek word.

^{116.} In dié verband is die beslissing in *Tuck v CIR* 1988 3 SA 819 (A), 50 SATC 98 veral van belang.

^{117.} *COT v Booyens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10.

^{118.} Hy sê op 15: "Income is, as a rule, revenue derived from capital productively employed."

^{119.} In die appèlhofuitspraak verwys hr Innes goedkeurend na r Wessels se omskrywing en gee verder in oorweging op 25: "Profit or gain may be made in many ways; men may earn it by their labour, by their wits, by their capital. Many of the forms of profit specified in the definition are the product of skill or labour; but, speaking generally, profit otherwise derived must be in whole or in part of the product of capital if it is to be of

Daar word verder aan die hand gedoen dat voorgemelde omskrywing van "inkomste" gebaseer is op die oorspronklike ekonomiese benadering wat gevolg is om 'n onderskeid tussen inkomste en kapitaal te tref. Dit fokus op twee elemente wat grondliggend aan die oorspronklike ekonomiese benadering was, naamlik:

- i) die vloei van fondse; en
- ii) die kapitaal of bron waaruit die fondse voortvloei.

Die vloei van fondse hou verband met die opbrengs wat verkry word deur kapitaal produktief aan te wend. Daar word aan die hand gedoen dat die woord "derived" in die konteks van voorgemelde basisomskrywing van "inkomste" beteken om direk voort te spruit of voort te vloei uit iets wat die bron daarvan is.¹²⁰ Die kapitaal wat produktief aangewend word, is die bron waaruit die bedrae of opbrengs voortvloei. Die bron kan onder meer die volgende wees:

- i) geïnvesteerde kapitaal;
- ii) arbeid en vernuf;¹²¹ of
- iii) 'n onderneming of besigheid.¹²²

the nature of income, and thus included in the definition." Sien ook *CIR v Lunnon* 1924 AD 94, 1 SATC 7 8-9; *Millin v CIR* 1928 AD 207, 3 SATC 170 174-175; *CIR v Visser* 1937 TPD 77, 8 SATC 271 276 277; *Morrison v CIR* 1950 2 SA 449 (A), 16 SATC 377 385; *ITC 976* (1961) 24 SATC 812 814; *ITC 1190* (1970) 35 SATC 188 193-194. Sien verder hfst 9 par 4 waar hierdie uitgangspunt bespreek word.

^{120.} In *CIR v D & N Promotions (Pty) Ltd* 55 SATC 89 het die hof die betekenis van die frase "derived from farming operations" oorweeg. R Levinsohn sê op 93-94 die vlg: "As pointed out by the court *a quo* no definition is given in the Income Tax Act of the phrase 'derived from farming operations' and it is necessary at the outset to ascertain its meaning. According to the dictionary definition 'derive' means 'to come from something as its source'. (*The Shorter Oxford English Dictionary* vol 1 p 525.) In another context in construing the phrase 'from which revenue is derived' Innes CJ in *Port Elizabeth Municipality v Union Government* 1918 AD 237 at 244 said the following: 'The expression "from which revenue is derived" does not present much difficulty. In *Commissioner of Taxes v Kirk* (1900 AC 588) the question arose whether certain income was "derived from lands of the Crown held under lease", and in the judgment of the Privy Council it was remarked that "their Lordships attach no special meaning to the word 'derived' which they treat as synonymous with arising or accruing" To fall within the language of the proviso the revenue must flow or accrue directly from the building.'" In die lig van bg gesag word aan die hand gedoen dat die frase "revenue derived from capital productively employed" beteken die bedrae of opbrengs wat direk voortvloei uit die produktiewe aanwending van kapitaal. Kapitaal verwys na die bron waaruit die bedrae voortvloei.

^{121.} In *COT v Booyens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10 verwys hr Innes in die appèlhofuitspraak na die verskillende metodes waardeur kapitaal produktief aangewend kan word. Hy sê op 25: "Profit or gain may be made in many ways; men may earn it by their labour, by their wits, by their capital. Many of the forms of profit specified in the definition are the product of skill or labour; but, speaking generally, profit otherwise derived must be in whole or in part of the product of capital if it is to be of the nature of income, and thus included in the definition." Broomberg *Tax Strategy* 51 verwys na die feit dat die inkomste van 'n professionele persoon inherent die produkte van sy vernuf is. Hy sê: "[T]he income of a professional practice is, inherently, the fruits of the labour of the professional practitioner, the products of his skill, wit, intellect and so forth."

^{122.} In *COT v Booyens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10 sê hr Innes op 25 die vlg: "Now a company can only employ its capital in order to earn profit by embarking it in some enterprise or business which the company was formed to undertake." Sien ook in *CIR v Lever Bros and Unilever Ltd* 1946 AD 441, 14 SATC 1

3.4.5 Welvaart

In *Commissioner for Inland Revenue v George Forest Timber Company Limited*¹²³ is hoofregter Innes van mening dat in die lig van die wetgewer se versuim om 'n definisie van die woord "kapitaal" of die sinsnede "van 'n kapitale aard" te gee, op die gewone ekonomiese betekenis van die woorde gelet moet word.¹²⁴ Hoofregter Innes omskryf kapitaal uit 'n ekonomiese oogpunt. Hy beskou die onderskeidende eienskap van kapitaal as synde "wealth employed in creating fresh wealth, invested to produce an income". Hierdie omskrywing dui volgens hom op daardie eienskappe van kapitaal wat dit van inkomste onderskei.¹²⁵

Daar word aan die hand gedoen dat die omskrywing wat hoofregter Innes aan die begrip "capital" gee, ooreenstem met die algemeen aanvaarde ekonomiese betekenis van die begrip ten tyde van die beslissing.¹²⁶

waar ar Schreiner op 16 verklaar: "Generally it may be said that a source of income is either (a) some personal activity of the tax-payer, or (b) some property over which he has rights, or (c) a combination of both." Op 18 sê hy: "The class of case coming under (c) ... normally involves the making of numerous contracts over a period and the taxpayer who gains his income in this way is generally said to carry on a business." Daar word aan die hand gedoen dat hierdie indeling in wese ooreenstem met die uiteensetting wat Wheatcroft 1957 BTR 313 gee.

^{123.} *CIR v George Forest Timber Co Ltd* 1924 AD 516, 1 SATC 20.

^{124.} Hy sê op 21-22: "There was no definition of capital, nor was the expression 'of a capital nature' anywhere interpreted. It was necessary, therefore, to fall back upon the ordinary economic meaning of those terms." Hr Innes is ook van mening dat r Wessels in *COT v Booysens Estates Ltd* 1918 AD 576, 32 SATC 10 15 die begrip "inkomste" omskryf het deur na die ekonomiese betekenis daarvan te verwys. Hy gee in oorweging op 22: "He was considering it from an economic standpoint, apart from statutory definition." Sien Salter en Kerr *Revenue Law* 87 wat daarop wys dat dit 'n moeilike taak is om die "natural meaning" van die begrip "income" te bepaal. Dit blyk ook die benadering in Nieu-Seeland te wees. Bassett 1986 *Current Taxation* 249 maak die vig opm tov die basis van inkomstebelasting in Nieu-Seeland: "The income of a business is to be ascertained according to relevant accounting principles and commercial practices subject to such provisions of the Act which require departure from those principles and practices ..." Wat die belangrikheid van gewone kommersiële beginsels by die bepaling van die belasbare bedrag vir inkomstebelastingdoeleindes is, sien 23 *Halsburys Laws of England* (4de uitg) par 258 waar gesê word: "The profits are to be arrived at on ordinary commercial principles, subject to such provisions of the Income Tax Act as required a departure from such ordinary principles, for example the prohibition of certain deductions ..." Sien ook *Usher's Wiltshire Brewery Ltd v Bruce* (1914) 6 TC 399 440 waar die hof as volg beslis: "... the balance of the profits or gains of a trade is struck by setting against the receipts all expenditure incidental to the trade which is necessary to earn them, and by applying, in the computation, the ordinary principles of commercial trading."

^{125.} Sien op 22. Sien ook *Smith v SIR* 1968 (2) SA 480 (A), 30 SATC 35 waar hr Steyn op 40 die vlg betekenis aan die begrip "capital" gee: "[T]he word 'capital' has to be given its ordinary meaning. Broadly speaking and for present purposes, it may be said to connote money and every form of property used or capable of being used in the production of income or wealth."

^{126.} Sien die ekonomiese omskrywing van die begrip "kapitaal" van Fisher *Capital and Income* 52 synde "A stock of wealth existing at an instant of time" Sien par 2.3. Sien verder die omskrywing van "capital" deur Murray waarna Fisher verwys in "Precedents for Defining Capital" *Quarterly Journal of Economics* vol 18 386-408: "1893, Murray, J. A. H., A New English Dictionary ... Vol. 2, Oxford. - Capital. ... b. Pol. Econ. The

3.4.6 Onderskeid tussen vaste en bedryfskapitaal

Die onderskeid tussen vaste en bedryfskapitaal speel ook in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg 'n wesenlike rol om tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard te onderskei.¹²⁷ Reeds in die vroegste beslissings waar die aard van ontvangste ondersoek is, het die hof op voorgemelde onderskeid gesteun.¹²⁸ Dit is nie 'n onderskeid wat in die *Inkomstebelastingwet* getref word nie, maar dit is in die belastingreg verskans.¹²⁹ Hier onder sal probeer word om die onderskeid tussen dié twee begrippe bondig aan te dui.

Daar was aanvanklik nie sekerheid oor die betekenis van die frase "van 'n kapitale aard" in artikel 6 van Wet 41 van 1917 nie.¹³⁰ Daar is selfs bevind dat die betekenis van die frase so omvattend is dat dit vaste sowel as bedryfskapitaal insluit.¹³¹ Hierdie uitgangspunt het egter nie steek gehou nie. Die hof het by die betekenisvasstelling van die frase "van 'n kapitale aard", waar die inkomstebelastingaard van die opbrengs van 'n bate oorweeg is, 'n duidelike onderskeid tussen vaste en bedryfskapitaal getref. Die kernonderskeid tussen vaste en bedryfskapitaal is op rekeningkundige en ekonomiese gronde gebaseer.¹³² Hierdie onderskeid is egter relatief omdat selfs vaste kapitaal met die tyd wegslyt en vervang moet word.¹³³

accumulated wealth of an individual, company, or community, used as a fund for carrying on fresh production; wealth in any form used to help in producing more wealth."

^{127.} Sien in hfst 9 par 8 waar daar breedvoering aan die vaste-kapitaal- teenoor bedryfskapitaal-benadering aandag geskenk is en die beperkings wat daar op die aanwending daarvan is.

^{128.} In *Stephan v CIR* 1919 WLD 1, 32 SATC 54 omskryf r Mason die woord "capital" in die definisie van "gross income" in a 6 van *Income Tax Act* 41 van 1917 deur te verwys na die onderskeid tussen vaste en bedryfskapitaal wat in die rekeningkunde getref word. Hy sê op 58: "[T]he word capital in the definition clearly means here ... fixed as distinguished from floating capital, phrases used in accountancy which have an ascertained meaning ..."

^{129.} In *Estate A G Bourke v CIR* 1991 1 SA 661 (A), 53 SATC 86 gee ar Hoexter die vlg in oorweging op 94: "The distinction between 'fixed' and 'floating' (or 'circulating') capital which is so frequent a topic of discussion in tax cases, is not a distinction drawn in the Act ... It is a distinction derived from writers on political economy. The distinction has, however, become entrenched in tax law ..."

^{130.} Sien Bylae 1.

^{131.} In *CIR v Jacobsohn* 1923 CPD 221 is r Van Zyl van mening dat die betekenis van die sinsnede "van 'n kapitale aard" nie tot vaste kapitaal beperk behoort te word nie. Hy motiveer sy bevinding soos volg op 227: "These words [of a capital nature], however, seem to me to be too comprehensive in their meaning to entitle the Court to give them such a restrictive interpretation. ... I think these words must be construed to include floating as well as fixed capital. They are of such an obviously comprehensive character that I find it difficult to conceive that the legislature would have employed them, if it had intended to refer to fixed capital only."

^{132.} In *CIR v George Forest Timber Co Ltd* 1924 AD 516, 1 SATC 20 gee hr Innes op 23-24 in oorweging: "[T]he two phrases have an ascertained meaning in accountancy as well as in economics."

^{133.} Sien in *CIR v George Forest Timber Co Ltd* 1924 AD 516, 1 SATC 20 waar hr Innes op 23 die vlg opm maak: "The distinction was relative, for even fixed capital, such as machinery, did gradually wear away and required to be renewed."

Aan die hand van die vasgestelde rekeningkundige en ekonomiese betekenis van die begrippe "vaste kapitaal" en "bedryfskapitaal" het die howe sekere afleidings gemaak:

- i) Bedryfskapitaal word gebruik en verdwyn in die produksieproses.¹³⁴
- ii) Vaste kapitaal word nie verbruik nie en alhoewel dit 'n nuwe welvaart skep, bly dit ongeskonde.¹³⁵
- iii) 'n Wesenlike onderskeid tussen vaste en bedryfskapitaal hou verband met die graad van permanentheid waarmee 'n bate gehou word. By vaste kapitaal is daar gewoonlik 'n bedoeling aanwesig om die betrokke bate min of meer permanent te hou met die doel dat dit inkomste moet voortbring. By bedryfskapitaal is die bedoeling daarteenoor om die betrokke bate voortdurend in kontant of ander goed om te sit.¹³⁶
- iv) Die frase "van 'n kapitale aard" hou nie slegs verband met ontvangste wat ontvang word by die realisering van vaste kapitale bates nie.¹³⁷ Bo en behalwe vaste kapitaal

¹³⁴. Sien *CIR v George Forest Timber Co Ltd* 1924 AD 516, 1 SATC 20 23-2. Sien ook *New State Areas Ltd v CIR* 1946 AD 610, 14 SATC 155 163 waar die veranderende aard van bedryfskapitaal beklemtoon is: "When the capital employed in a business is frequently changing its form from money to goods and vice versa (eg the purchase and sale of stock by a merchant or the purchase of raw material by a manufacturer for the purpose of conversion to a manufactured article), and this is done for the purpose of making a profit, then the capital so employed is floating capital."

¹³⁵. Sien die uiteensetting wat hr Innes gee in *CIR v George Forest Timber Co Ltd* 1924 AD 516, 1 SATC 20 op 23-24. Hierdie onderskeid tussen vaste en bedryfskapitaal stem wesenlik ooreen met die onderskeid wat Adam Smith *The Wealth of Nations* (1776) tref, sien in Salter en Kerr *Revenue Law* 89, nl: "His capital is continuously going from him in one shape, and returning to him in another, and it is only by means of such circulation, or successive exchanges, that it can yield him any profit. Such capitals, therefore, may very properly be called circulating capitals. Secondly, it may be employed in the improvement of land, in the purchase of useful machines and instruments of trade, or in such-like things as yield a revenue or profit without changing masters, or circulating any further. Such capitals, therefore, may very properly be called fixed capitals."

¹³⁶. In *SBI v Aveling* 1978 1 SA 862 (A), 40 SATC 1 maak ar Rabie op 17-18 die vlg onderskeid: "'n Mens [het] in die geval van vaste kapitaal 'n element van permanentheid, in die sin dat daar 'n bedoeling is om die betrokke bate min of meer permanent te hou met die doel dat dit inkomste moet voortbring. Kenmerkend van bedryfskapitaal daarenteen is 'n bedoeling om die betrokke bate voortdurend in kontant of ander goed om te sit." Sien ook *Bloch v SIR* 1980 2 SA 401 (K), 42 SATC 7 waar r Grosskopf dié standpunt ondersteun. Hy sê op 13: "To prove this he had to show that the shares were an item of fixed capital in his hands. This turns on the purpose with which he acquired and held them." (Kursivering bygevoeg.) Daar word aan die hand gedoen dat r Grosskopf die tipe subjektiewe ingesteldheid wat hier ter sprake is korrek omskryf. Dit is die doel waarmee die belastingpligtige die bate verkry en hou. Dws, die resultaat wat hy wil bereik, nl om die bate min of meer permanent te hou om inkomste voort te bring. Dit handel nie bloot oor die kategoriese bedoeling om 'n handeling te verrig nie, bv die verkryging van die bate. Sien hfst 5 par 2.3.2 en 2.3.3 waar 'n onderskeid tussen die begrippe "bedoeling" en "doel" getref word.

¹³⁷. In *Bloch v SIR* 1980 2 SA 401 (K), 42 SATC 7 wil dit voorkom of r Grosskopf die betekenis van die uitdrukking "van 'n kapitale aard" aan vaste kapitaal gelykstel. Hy maak die vlg stelling op 13: "[T]he appellant had to prove that the profit on the sale of the shares fell within the expression 'receipts or accruals of a capital nature' as used in the expression 'gross income' in s 1 of the Act. To prove this he had to show that the shares were an item of fixed capital in his hands."

is daar ook ander toevallige toevoegings tot kapitaal wat binne die frase "van 'n kapitale aard" sal val, byvoorbeeld erflatings en skenkings.¹³⁸

- v) Die kategorisering van 'n bate as synde vaste of bedryfskapitaal word bepaal deur die aard van die besigheid waarin die bate aangewend word.¹³⁹ Dit is as sodanig belangrik om die betrokke feite van elke geval te oorweeg voor daar besluit word of 'n betrokke bate vaste of bedryfskapitaal daarstel.¹⁴⁰
- vi) Die juridiese onderskeid wat die Suid-Afrikaanse howe tref tussen die begrippe "vaste kapitaal" en "bedryfskapitaal" openbaar eienskappe wat ooreenstem met die ekonomiese betekenis van dié begrippe.¹⁴¹

3.4.7 Bron of ontstaansrede van ontvangste¹⁴²

Die bron van 'n ontvangste in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg is nie slegs van belang om die belastingjurisdiksie te bepaal waarbinne inkomstebelasting op die ontvangste hefbaar mag wees nie. Die bron van 'n ontvangste word ook oorweeg om die aard daarvan uit 'n inkomstebelastingoogpunt te karakteriseer. Dit wil sê, om te bepaal of die ontvangste van 'n inkomste- of kapitale aard is.¹⁴³

^{138.} In *CIR v George Forest Timber Co Ltd* 1924 AD 516, 1 SATC 20 opper hr Innes op 24 die vlg voorbehoud: "His Lordship agreed that the term did not apply to the proceeds of floating capital sold in the ordinary course of business; but he desired to guard himself from being taken to imply that no accruals could be covered by the limiting words of the section unless they are of the nature of fixed capital. There might be fortuitous accessions to capital such as legacies and gifts ..." Dit blyk dat Fisher *Capital and Income* 109 uit 'n ekonomiese oogpunt dié standpunt ondersteun. Hy gee die vlg in oorweging: "It is clear that when a well-known millionaire recently fell heir to seventy millions, this did not constitute his income for the year in which he received it, but that it merely constituted the principal or capital from which he would receive income in subsequent years."

^{139.} In *Estate A G Bourke v CIR* 1991 1 SA 661 (A), 53 SATC 86 onderskryf ar Hoexter op 94 die standpunt van lord justice Romer in *Golden Horse Shoe (New) Ltd v Thurgood (H M Inspector of Taxes)* [1934] 1 KB 548 (CA). Hy gee op 563 in oorweging dat die onderskeid tussen vaste en bedryfskapitaal "depends in no way upon what may be the nature of the asset in fact or in law. Land may in certain circumstances be circulating capital. A chattel or a chose in action may be fixed capital. The determining factor must be the nature of the trade in which the asset is employed. The land upon which a manufacturer carries on his business is part of his fixed capital. The land with which a dealer in real estate carries on his business is part of his circulating capital." (Kursivering bygevoeg.)

^{140.} Sien *Estate A G Bourke v CIR* 1991 1 SA 661 (A), 53 SATC 86 waar ar Hoexter die vlg opm maak: "The question whether an accrual is to be categorised as capital or income falls to be decided on the facts of each particular case."

^{141.} Sien die aanhaling van Adam Smith *The Wealth of Nations* (1776) in Salter en Kerr *Revenue Law* 89.

^{142.} Sien hfst 9 par 3 waar die bron-riglyn in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg in meer besonderhede bespreek word.

^{143.} Sien *Tuck v CIR* 1988 3 SA 819 (A), 50 SATC 98.

In die regspraak is bevind die begrip "bron" beteken die ontstaansrede¹⁴⁴ waarom die belastingpligtige die bedrag ontvang.¹⁴⁵ Die ontstaansrede van die ontvangste hou verband met die werk of aktiwiteite wat die belastingpligtige verrig om die bedrag te ontvang. Dit is die *quid pro quo* wat hy in ruil vir die ontvangste gee. Hierdie aktiwiteit of werk van die belastingpligtige kan verskillende vorme aanneem, naamlik:

- i) 'n besigheid wat hy bedryf;
- ii) 'n onderneming wat hy beoefen;
- iii) 'n persoonlike poging van 'n geestelike of fisieke aard; of
- iv) die aanwending van kapitaal deur
 - (a) dit self te gebruik om inkomste te verdien; of
 - (b) die gebruik daarvan aan iemand anders beskikbaar te stel.¹⁴⁶

Dit mag ook wees dat daar 'n verskeidenheid van oorsaaklike faktore is wat 'n rol speel om die bron van 'n ontvangste te bepaal. In sodanige omstandigheid is dit vir die hof nodig om die basiese of dominante ontstaansrede vir die ontvangste te bepaal.¹⁴⁷

4 GEVOLGTREKKING

Dit is duidelik uit die regspraak dat die betekenis van die frase "van 'n kapitale aard" in die omskrywing van "bruto inkomste" verband hou met die gewone ekonomiese betekenis van dié woorde. In verskeie uitsprake is probeer om riglyne neer te lê waarvolgens die gewone

^{144.} Die Engelse begrip "originating cause" word in Afrikaans vertaal met "ontstaansrede" of "ontstaansoorsaak".

^{145.} In *Overseas Trust Corporation Ltd v CIR* 1926 AD 444, 2 SATC 71 gee hr Innes in oorweging dat die begrip "bron" op oorsprong dui. Hy sê op 76 die vlg: "... 'source' denoted origin ..." Sien in *CIR v Lever Bros and Unilever Ltd* 1946 AD 441, 14 SATC 1 waar hr Watermeyer hierdie grondstelling verder omskryf en die vlg uiteensetting gee op 8-9: "[T]he source of receipts, received as income, is not the quarter whence they come, but the originating cause of their being received as income ..."

^{146.} In *CIR v Lever Bros and Unilever Ltd* 1946 AD 441, 14 SATC 1 8-9 omskryf hr Watermeyer die ontstaansrede verder: "[The] originating cause is the work which the taxpayer does to earn them, the *quid pro quo* which he gives in return for which he receives them. The work which he does may be a business which he carries on, or an enterprise which he undertakes, or an activity in which he engages and it may take the form of personal exertion, mental or physical, or it may take the form of employment of capital either by using it to earn income or by letting its use to someone else. Often the work is some combination of these". Sien ook *Tuck v CIR* 1988 3 SA 819 (A), 50 SATC 98 waar ar Corbett beslis dat die karakterisering van die aard van 'n ontvangste opgelos kan word deur die bron van die ontvangste te oorweeg. Hy sê op 113: "In a case such as the present, however, it seems to me that most problems of characterisation could appropriately be dealt with ... by asking what work, if any, did the taxpayer do in order to earn the receipt in question, what was the *quid pro quo* which he gave for the receipt?"

^{147.} In *Essential Sterolin Products (Pty) Ltd v CIR* 1993 (4) SA 859 (A), 55 SATC 357 gee hr Corbett op 366 die vlg in oorweging: "In a particular case there may be a number of causal factors relevant to the ascertainment of source and, here it would seem, it is appropriate to weigh these factors in order to determine the dominant

ekonomiese betekenis van hierdie woorde bepaal kan word. 'n Riglyn wat aanneemlik skyn te wees ten opsigte van sowel ontvangste as onkoste van 'n kapitale aard, is dat "capital" in 'n ekonomiese sin beskou word as welvaart, geld of eiendom, wat gebruik kan word of oor die eienskappe beskik om gebruik te kan word om nuwe welvaart te skep.¹⁴⁸ Die uitgangspunt dat "inkomste" aangedui word deur die gewone gebruike en beginsels van mense in ag te neem, is egter aan kritiek onderwerp. Hierdie gedagterigting is verouderd en onoortuigend. Gewone mense raadpleeg vandag belastingkundiges in 'n poging om meer sekerheid oor begrippe soos "inkomste" en "kapitaal" te verkry. Hierdie begrippe is kompleks en word uit 'n verskeidenheid van ingewikkelde fasette saamgestel.¹⁴⁹

Die standpunt dat die gewone ekonomiese betekenis van die woorde "van 'n kapitale aard" van belang is, gee daartoe aanleiding dat ontvangste van 'n kapitale aard nie slegs beperk word tot bedrae wat met die realisering van vaste bates ontvang word nie. Alhoewel dit duidelik is dat ontvangste "van 'n kapitale aard" nie bedrae insluit wat met die verkoop van bedryfsbates ontvang word nie, is die betekenis van hierdie woorde nie so eng dat dit as 'n sinoniem beskou kan word vir bedrae wat by die realisering van vaste kapitaal ontvang word nie.

or main or substantial or real and basic cause of the receipt ..."

¹⁴⁸. Sien die omskrywings van hr Innes in *CIR v Lunnon* 1924 AD 94, 1 SATC 7 22 en hr Steyn in *Smith v SIR* 1968 2 SA 480 (A), 30 SATC 35 op 40.

¹⁴⁹. Sien Lehmann en Coleman *Taxation Law in Australia* par 2.3 36 waar hulle kritiek uitspreek op *chief justice* Jordan se standpunt in *Scott v Commissioner of Taxation* [1935] SR NSW 215 219. Sien ook die opm van Waincymmer 1994 *Melb U L Rev* 979 oor die benadering om die betekenis van die begrip "inkomste" ooreenkomstig "ordinary concepts and usages of mankind" te bepaal: "Notwithstanding the widespread approval of these comments, they are largely indeterminate. Income is a word which derives from the world of financial affairs. Thus, it does not have a distinctive ordinary meaning exclusive of the meaning that might be ascribed to it by economists or accountants in that environment." Sien ook Parsons 1991 *Syd LR* 441.

HOOFSTUK 5

ONDERSKEID TUSSEN DOEL, MOTIEF EN BEDOELING

1	INLEIDING	95
2	PSIGOLOGIESE BETEKENISSE	97
2.1	Inleiding	97
2.2	Praktiese beredenering van gedragsspatrone	98
2.2.1	Inleiding	98
2.2.2	Rede	98
2.2.3	Gevolgtrekking	102
2.3	Bedoeling, oogmerk, motief en voorsien	102
2.3.1	Inleiding	102
2.3.2	Bedoeling	103
2.3.3	Oogmerk of doel	105
2.3.4	Motief	108
2.3.5	Voorsien	110
2.3.6	Gevolgtrekking	110
3	STRAFREG	112
3.1	Inleiding	112
3.2	Skuld (opset)	113
3.2.1	Suid-Afrikaanse strafreg	114
3.2.1.1	Skrywers se standpunte	114
3.2.1.2	Regspraak	115
3.2.2	Anglo-Amerikaanse strafreg	116
3.2.2.1	Standpunte van skrywers	116
3.2.2.2	Regspraak	120
3.3	Gevolgtrekking	122

1 INLEIDING

Die doel van hierdie hoofstuk is om die volgende vraagstukke te ondersoek:

- i) Is daar psigologies 'n onderskeid te tref tussen die verskillende subjektiewe ingesteldhede¹ waarmee 'n individu 'n handeling verrig, naamlik sy bedoeling,

¹ In hierdie studie sal die Engelse frase "state of mind" by gebrek aan 'n meer omskrywende begrip in

oogmerk en motief²; en

- ii) word daar in die strafreg 'n onderskeid tussen die opset, oogmerk en motief van 'n individu getref en word sodanige onderskeid in die oplossing van regs kwessies aangewend?

Daar word aan die hand gedoen dat dit vir die doeleindes van hierdie studie belangrik is om te bepaal wat die teoretiese betekenis van, en die onderskeid tussen, die begrippe "oogmerk", "motief" en "bedoeling" in 'n psigologiese konteks is. Die funksie van die ondersoek na die psigologiese betekenis van voorgemelde begrippe is nie bloot om die teoretiese betekenis daarvan te bepaal nie. Dit gaan ook nie sonder meer daarvoor om vas te stel of 'n onderskeid in betekenis teoreties moontlik is nie. Die ondersoek is daarop gerig om in die konteks van die inkomstebelastingreg 'n bydrae te maak tot die oplossing van die vraagstuk wat in hierdie studie ondersoek word.³

Daar word verder aan die hand gedoen dat dit in die konteks van die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg belangrik is om die teoretiese betekenis van die onderskeie begrippe vas te stel en te onderskei. Die primêre rede hiervoor is dat die howe deurentyd waar inkomstebelastingkwessies oorweeg word, na hierdie begrippe verwys. Hierdie onderskeid word veral gemaak wanneer riglyne geformuleer word om tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard te onderskei.⁴ Indien aanvaar word dat dit in die voorgemelde dissiplines teoreties moontlik is om die betekenis van voorgemelde begrippe te onderskei, is die verdere vraag of sodanige onderskeid konsekwent in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg erken en toegepas word om belastingkwessies rakende die onderhawige vraagstuk⁵ op te los.⁶

Afrikaans vertaal word met "subjektiewe ingesteldheid". Subjektiewe ingesteldheid in die konteks van hierdie studie word gebruik as 'n omvattende begrip wat die psigologiese wil van 'n individu as 'n geheel aandui. Die begrippe "bedoeling", "oogmerk", "doel" en "motief" van 'n individu word gebruik om die verskillende tipes subjektiewe ingestelthede te beskryf wat 'n individu kan ervaar of openbaar.

- ² Die Engelse terme "intention", "purpose", "motive" en "object" of "objective" word in hierdie studie onderskeidelik in Afrikaans vertaal word met "bedoeling", "oogmerk" of "doel", "motief" en "doelwit". Die Afrikaanse begrippe "oogmerk", "doel" en "doelwit" word as sinonieme gebruik. Sien Avery Jones 1983 *BTR* 10 18 wat ook aanvoer dat die begrippe "doel" en "doelwit" sinonieme is.
- ³ Wat die belangrikheid van 'n teoretiese grondslag by probleemoplossing betref, verwys Cowen 1976 *TSAR* 147 na die vlg standpunt van Holmes *Collected Legal Papers*: "Practical men' ... generally, prefer to leave their major premisses inarticulate, yet even for practical purposes theory generally turns out to be the most important thing in the end." Cowen maak ook die vlg stelling op 147 ivm die relevansie van teorie in die oplossing van praktiese probleme: "[T]here is nothing more practical than a good theory."
- ⁴ Sien hfst 10 waar meer volledig aandag gegee word aan die tipes subjektiewe ingestelthede van 'n belastingpligtige as 'n komponent van die riglyne wat die howe geformuleer het om tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard te onderskei.
- ⁵ Sien hfst 1 vir 'n bespreking van die vraagstuk wat in dié studie oorweeg word.

2 PSIGOLOGIESE BETEKENISSE

2.1 Inleiding

Die gedrag of handeling van 'n mens kan uit twee oorsake voortspruit.⁷ Die handeling kan onwillekeurig gebeur, soos wanneer iemand nie kyk waar hy loop nie, gly en val of wanneer sy refleksie hom sy arm laat uitsteek om sy val te breek. Die mens handel egter gewoonlik omdat sy wil as dryfveer dien. Die reg slaan in die algemeen slegs ag op handeling wat vrywillig is.⁸ Handeling waaraan die reg sekere gevolge heg, kom tot stand wanneer die menslike wil daarop gerig is.⁹ Die wilshandeling is 'n belangrike faktor in die regslewe, veral in die lig van die rol wat faktore soos opset, nalatigheid, toerekeningsvatbaarheid en wilsooreenstemming tussen partye in verskillende vertakkinge van die reg speel. Die menslike wil vir juridiese doeleindes kan bepaal en beoordeel word deur van nie-regswetenskaplike dissiplines soos die psigologie gebruik te maak.¹⁰ Die probleem is egter dat die psigologiese wil meer as een vorm kan aanneem. Daar word byvoorbeeld probeer om psigologies 'n onderskeid te maak tussen die oogmerk, motief en bedoeling van 'n individu. Die onderskeid tussen dié verskillende tipes subjektiewe ingesteldhede van 'n individu word in sekere vertakkinge van die reg erken en toegepas.¹¹

⁶. Blum 1967 *U Chicago L Rev* 487 en 488 is van mening dat die onderskeid tussen die verskillende subjektiewe ingesteldhede van 'n individu in die konteks van die belastingreg slegs van waarde is indien dit 'n bydrae tot die toepassing van regsreëls maak. Hy doen aan die hand dat dié vraag slegs opgelos kan word deur die relevante belastingreëls te ondersoek.

⁷. Raz *Practical Reasoning* 2 verwys ook na willekeurige en onwillekeurige menslike handeling. Hy sê: "Apart from several categories of involuntary, semi-voluntary, and semi-automatic action (such as breathing ...), which are on the borderline between what we do and what happens to us, all action which is not itself intentional (for example, acts done by mistake, inadvertently, negligently, or recklessly) is done through doing or attempting an intentional act."

⁸. Pollock *Jurisprudence* gee in oorweging op 137: "Generally speaking, the law has regard only to such acts as are voluntary and manifest. This a necessary consequence of the nature of legal justice."

⁹. Sien Van der Vyver 1963 *THRHR* 14 wat verwys na "handeling, wat deur die reg aanvaar word as tot stand gekome weens die daarop gerigte wilsbesluit van 'n regsobjek". Sien ook die verwysing in Van der Merwe *Wil van 'n Kontraktant* 13 na die benadering van Von Savigny "dat regshandeling vrye handeling is waarby die wil van die handelende individu/individue gerig is op die ontstaan of tot niet gaan van regsverhoudinge".

¹⁰. Van Warmelo *Regsleer* 44. Sien egter die standpunt van Hutchins en Slesinger 1929 *YLJ* 291: "It is clear that something which lawyers call state of mind, the very existence of which is denied by many respectable psychologists, is regarded as an integral part of the law." Van der Merwe *Wil van 'n Kontraktant* 13 verwys ook daarna dat 'n regshandeling omskryf word deur na 'n nie-juridiese aspek te verwys, naamlik die individuele psigologiese wil.

¹¹. Dit kom veral in die strafreg voor. Sien par 3. Broomberg 1998 *Tax Planning* 69 wys ook daarop dat ander vertakkinge van die reg dit nodig vind om nie alleen 'n onderskeid tussen objektiewe en subjektiewe toetse te tref nie, maar ook die tipe subjektiewe ingesteldheid aan te dui wat by 'n dader teenwoordig moet wees om sekerheid teweeg te bring aangaande die regsgevolge van sy handeling.

2.2 Praktiese beredenering van gedragspatrone

2.2.1 Inleiding

Hier sal bloot inleidende opmerkings oor praktiese beredenering gemaak word, hoofsaaklik as gevolg van die belangrike rol wat dit speel om die menslike gedrag te verduidelik. Sodanige bespreking kan 'n bydrae maak om 'n onderskeid te tref tussen die verskillende subjektiewe ingesteldhede wat 'n individu kan openbaar. 'n Indringende bespreking van die verskillende vraagstukke wat met praktiese beredenering verband hou, val buite die omvang van hierdie studie. Daar word aan die hand gedoen dat sodanige bespreking nie werklik tot die oplossing van die vraagstuk sal bydra nie. Daar sal in hierdie studie nie probeer word om 'n filosofies gefundeerde ontleding van die aard en omvang van praktiese beredenering te maak nie. Dit blyk dat daar in elk geval nog nie volkome eensgesindheid tussen filosowe bestaan oor die verskillende opvattinge ten opsigte van praktiese beredenering nie.¹²

Daar sal in hierdie hoofstuk slegs probeer word om op grond van redelik algemeen aanvaarde uitgangspunte 'n teoretiese onderskeid te tref tussen die verskillende subjektiewe ingesteldhede, naamlik oogmerk, motief en bedoeling, waarmee 'n individu 'n handeling verrig. Op grond van dié onderskeid sal probeer word om:

- i) te bepaal of die subjektiewe ingesteldheid van 'n belastingpligtige 'n wesenlike faktor is by die formulering en toepassing van riglyne wat aangewend word om in die inkomstebelastingreg 'n onderskeid tussen die inkomste- of kapitale aard van ontvangste te tref;¹³ en
- ii) verder te bepaal of 'n onderskeid tussen die aard van die verskillende tipes subjektiewe ingesteldhede wat 'n belastingpligtige kan openbaar, dit wil sê sy bedoeling, oogmerk of motief, by die toepassing van bogemelde riglyne relevant is.¹⁴

2.2.2 Rede¹⁵

Rede is van fundamentele belang om menslike handeling of aksies te verduidelik.¹⁶ 'n

¹² Raz *Practical Reasoning* 1 spreek hom as volg uit oor die algemene probleme wat met praktiese beredenering verband hou: "Still, the conception of practical reasoning as a unified field of philosophical inquiry is not yet firmly established and the contours of its problems are far from being generally agreed upon."

¹³ Sien hfst 9.

¹⁴ Sien hfst 10. Blum 1967 *U Chicago L Rev* 485 487 wys daarop dat die onderskeid tussen die verskillende tipes subjektiewe ingesteldhede van 'n individu slegs relevant is indien dit 'n verskil maak by die toepassing van regsreëls.

¹⁵ Die Engelse begrip "reason" is in Afrikaans vertaal met "rede".

¹⁶ Raz *Practical Reasoning* 2 verklaar: "Reasons are the corner-stone of all explanation of human actions,

Doelbewuste handeling word verrig deur iemand wat weet wat hy doen en dit om 'n rede doen. Rede is gewoonlik 'n aanduiding van die subjektiewe ingesteldhede van die individu wie se handeling verduidelik word. Dit wil sê, dit is 'n aanduiding van sy geloofsoortuigings en begeertes.¹⁷

Die rede waarom 'n individu 'n sekere handeling verrig, kan uit twee elemente bestaan:

- i) Eerstens het hy 'n spesifieke oortuiging of geloof ten opsigte van dit wat hy doen of wil doen; en
- ii) tweedens het hy 'n verwante begeerte.¹⁸

Die oortuiging is dat dit wat die individu doen of wil doen, van 'n sekere onderskeidende soort of klas is en sy begeerte is om presies dit te doen. Sy oortuiging en begeerte beweeg hom om die handeling te verrig.

Rede kan in 'n wye sin gebruik word as 'n verskeidenheid van verduidelikende faktore wat van fundamentele belang is om 'n besondere resultaat tot stand te bring.¹⁹ Wanneer daar egter verduidelik word waarom 'n individu 'n sekere handeling verrig deur sy redes daarvoor te gee, word daar ten minste stilswyend na 'n belangrike reëlmatigheid in sy geestelike gedrag verwys. Hierdie reëlmatigheid hou verband met sy geneigdheid om ooreenkomstig 'n sekere formele patroon te redeneer.²⁰ Die werklike rede waarom 'n individu 'n handeling verrig, het as grondslag die vooropgestelde oorweging waaruit, of in ooreenstemming waarmee, hy sy bedoeling²¹ om die handeling te verrig, verkry of vorm.²²

Twee standaard-kategorieë van "redes", naamlik leidinggewende of verduidelikende redes, kan onderskei word. Leidinggewende redes is feite wat 'n invloed uitoefen op wat 'n individu behoort te doen. Dit sluit sekere morele beginsels en begeertes in. Verduidelikende redes daarenteen hou verband met die subjektiewe ingesteldhede van 'n individu wie se handeling

indeed of the very notion of human action itself."

¹⁷ Raz *Practical Reasoning* 3 sê: "The reasons referred to in these explanatory contexts are normally mental states of the person whose actions or desires are explained ... either his beliefs or his desires."

¹⁸ Schick *Reasons* 14 stem saam dat 'n handeling as gevolg van 'n rede verrig word. Hy voer aan: "A person's reason for some action he takes consists of a belief about what he is doing and of a related desire. The belief is that what he is doing is of a certain distinctive sort and the desire is to do something of that very sort, this belief and desire of his causing him to do it."

¹⁹ Aune *Reason and Action* 83.

²⁰ Aune *Reason and Action* 75-76: "When we explain why a person performs a certain action by giving his reasons for performing it, we are at least tacitly alluding to an important regularity in his mental behaviour. This regularity concerns his propensity to reason according to a certain formal pattern."

²¹ Sien par 2.3.2 waar aan die betekenis van die begrip "bedoeling" aandag gegee word.

²² Aune *Reason and Action* 76: "My thesis is that a person's operative reasons for doing something A are the premisses from which, or in accordance with which, his intention of doing A was derived or formed."

verduidelik moet word. Dit sluit 'n individu se doelwitte,²³ begeertes en geloofsoortuiginge in.²⁴ As sodanig dui dit op die rede of redes waarom 'n handeling verrig is of verrig wil word.

Alhoewel dit moontlik is om tussen bogemelde klasse van redes te onderskei, is daar sekere areas waarin die twee klasse gedeeltelik saamval. Dit is veral in areas waar die subjektiewe ingesteldheid van 'n individu, byvoorbeeld sy begeertes of doelwitte, 'n feit is wat as 'n leidinggewende rede beskou kan word. Raz²⁵ is van mening dat in hierdie konteks daar nie 'n onbuigsame onderskeid tussen voorgemelde twee kategorieë van redes gemaak behoort te word nie. 'n Begeerte²⁶ kan in sodanige omstandighede sowel 'n verduidelikende as 'n leidinggewende rede wees.

Rede kan ook 'n derde sin gebruik word, naamlik om 'n handeling of aksie te evalueer. Raz beskou evaluerende redes egter nie as 'n afsonderlike kategorie van redes nie. Hy gee in oorweging dat die beoordeling van die rasionaliteit en die redelikheid van 'n individu se handeling die evaluering van verduidelikende en leidinggewende redes vooronderstel.²⁷

Die afleiding kan derhalwe gemaak word dat die begeertes en doelwitte van 'n individu as leidinggewende sowel as verduidelikende redes beskou kan word. Daar word in oorweging gegee dat vir doeleindes van hierdie bespreking dit nie nodig is om 'n onderskeid tussen leidinggewende en verduidelikende redes te maak nie. Wat van belang is, is dat die begeertes en doelwitte²⁸ van 'n individu 'n aanduiding gee van sy subjektiewe ingesteldhede of geneigdhede. Dit gee verder in die vorm van verduidelikende redes 'n aanduiding van waarom 'n handeling verrig word.

Die begrip "rede" kan ook gebruik word in die sin van bloot 'n afgeleide rede wat nie direk verband hou met menslike beredening nie. 'n Voorbeeld van die aanwending van dié tipe

²³ Die Engelse begrip "goal" word in Afrikaans vertaal met "doelwit".

²⁴ Raz *Practical Reasoning* 4 maak die vlg onderskeid: "Guiding reasons are facts which affect what one should do; they include facts about the world ... the validity of certain moral principles ... the having of certain desires ... and others. Explanatory reasons are all states of mind of the person whose actions are to be explained. They include his having goals, desires, factual beliefs ... and moral convictions ..."

²⁵ Raz *Practical Reasoning* 4 vn 3.

²⁶ Aune *Reason and Action* 60 is van mening dat begeertes in wese geneigdhede is wat ondersoek word om sekere aanvaarbare middele of metodes te vind waardeur 'n sekere toestand van sake geskep word. Wanneer sodanige middele of metodes gevind word, word dienoooreenkomstig gehandel omdat dit as bevredigend beskou word.

²⁷ Raz *Practical Reasoning* 3 gee die vlg in oorweging: "A third important kind of context in which we refer to reasons is in evaluating action. ... Thus judgements of a person's rationality or reasonableness presuppose the concepts of guiding and of explanatory reasons and do not give rise to a third kind of reason."

²⁸ Sien Raz *Practical Reasoning* 4 en Simester 1990 *Auck UL Rev* 389-390 wat die begrippe "begeertes" ("desires"), "doelwitte" ("goals") en "oogmerke" ("purposes") van 'n individu in sekere omstandighede as sinonieme gebruik.

gebruik van rede, is waar gevolg A intree omdat gebeurtenis B plaasgevind het. Die "rede" waarom gevolg A intree, is omdat gebeurtenis B plaasgevind het. Daar word aan die hand gedoen dat in die onderhawige konteks dit tot groter sekerheid lei om 'n afgeleide "rede" bloot as 'n oorsaak te beskou.²⁹

Daar kan verskillende redes wees waarom die verrigting van 'n handeling begeer word. 'n Handeling kan byvoorbeeld om drie redes begeer word:

- i) bloot ter wille van die verrigting van die handeling;³⁰
- ii) omdat die handeling bydra om iets anders te bereik wat begeer word; of
- iii) omdat die handeling 'n aanvaarbare vorm is van iets meer algemeen wat begeer word.³¹

Die oogmerk met die verrigting van 'n handeling kan dus die verrigting van die handeling op sigself wees of iets wat deur die handeling teweeggebring gaan word.³²

Die gedagte dat daar meer as een rede vir die verrigting van 'n handeling kan wees, kan verder gevoer word. Die moontlikheid bestaan dat daar verskillende redes kan wees, wat 'n volledige rede uitmaak, waarom 'n handeling verrig word. In dié konteks kan onderskei word tussen deurslaggewende ("operative") redes en redes wat bloot aanvullend of bykomstig ("auxiliary") is. 'n Deurslaggewende rede konstateer 'n geldige doel, terwyl 'n aanvullende rede bloot 'n aanduiding gee van die wyse waarop die doel gerealiseer kan word. Die handeling wat verrig word om 'n doel te bereik, kan derhalwe as 'n aanvullende rede beskou word.³³

²⁹. Aune *Reason and Action* 83: "I am inclined to think that this use of 'reason' is always derivative. If 'A happened because C happened' is true, then 'C happened' tells us why A happened and thus 'gives a reason' why A happened, whether A's happening had anything to do with an intelligent agent or not. Once we have agreed that 'C happened' gives us a reason why A happened, it is natural to speak of C's happening as a reason for A's happening. Such a reason has only a remote connection with human reasoning, and it is sometimes (but only sometimes) best understood as a mere cause."

³⁰. Sien par 2.3.2 waar aan die hand gedoen word dat die betekenis van die begrip "bedoeling" kan wees die kategorieëse bedoeling om 'n handeling daar en dan te verrig.

³¹. Evans *Statutory Interpretation* 54-55: "If an act is desired, then what is desired in the first instance must be either the sheer performance of the act or something which it necessarily brings about. ... Then, whichever of these is desired may be wanted for any of three reasons: (i) for its own sake; (ii) because it conduces towards ... something else that is wanted; or (iii) because it is an acceptable form of something more general which is wanted."

³². Simester 1990 *Auck UL Rev* 387 389 onderskryf die onderskeid wat Evans *Statutory Interpretation* 54-55 tref.

³³. Sien Raz *Practical Reasoning* 15 wat die vlg onderskeid maak: "Of the different reasons which make up one complete reason we may distinguish some as operative reasons to be contrasted with the rest which are merely auxiliary. The operative reasons state valid goals. The auxiliary reasons state facts pointing to a way of realizing the goal ..." Sien par 2.3.3 waar die moontlikheid genoem word dat 'n individu verskeie oogmerke

2.2.3 Gevolgtrekking

Daar word aan die hand gedoen dat die gevolgtrekking gemaak kan word dat die begrip "rede" in die sin van die rede waarom 'n handeling verrig is, verband hou met menslike beredenering. Rede is gewoonlik 'n aanduiding van die subjektiewe ingesteldheid van die individu wie se handeling verduidelik word.

Dit blyk ook dat daar meer as een rede kan wees vir die verrigting van 'n spesifieke handeling. Verskillende kategorieë van redes word geïdentifiseer, naamlik leidinggewende, evaluerende en verduidelikende redes. Dit is nie altyd moontlik om 'n duidelike onderskeid tussen dié verskillende tipes redes te tref nie. In die onderhawige bespreking is dit veral die kategorie "verduidelikende redes" wat relevant is. Verduidelikende rede het betrekking op die subjektiewe ingesteldhede van die individu wat die handeling verrig, dit wil sê sy doelwitte, begeertes en geloofsoortuigings.

Daar word ook erkenning verleen aan die gedagte dat daar verskillende vlakke van rede is wat saam 'n volledige rede vir die verrigting van 'n handeling uitmaak. In dié verband is dit belangrik om tussen deurslaggewende en aanvullende rede te onderskei. 'n Deurslaggewende rede dui op die werklike doel van 'n handeling, terwyl 'n aanvullende rede bloot die handeling kan wees waardeur probeer word om die werklike doel te verwesenlik.

2.3 Bedoeling, oogmerk, motief en voorsien

2.3.1 Inleiding

Die onderskeid tussen die begrippe "bedoeling", "oogmerk" en "motief" kan probleme skep hoofsaaklik omdat dié begrippe in die regspraak³⁴ en deur skrywers as sinonieme gebruik word.³⁵ Daar is egter skrywers wat probeer om 'n onderskeid te maak tussen voorgemelde

met die verrigting van 'n handeling mag hê. Dit hou verband met die resultaat of reeks resultate wat met die verrigting van 'n handeling of meer as een handeling bereik wil word.

³⁴. In *Crofters Hand Woven Harris Tweed Co Ltd v Veitch* 1942 AC 435 452 maak viscount Maughan die vlg opm: "[i]t would be necessary very carefully to examine 'the real purpose' or 'the true motive' (which I think is the same thing) of the combination ...". Sien ook in *Londen Australia Investment Co Ltd v FCT* (1977) 138 CLR 106 waar judge Jacobs op 128 opmerk: "And in this context the word 'purpose' is hardly if at all distinguishable from intention or expectation." In *CIR v Walker* [1963] NZLR 339 395 maak judge North die onderskeid tussen motief, bedoeling en doel af as onnodig deur te verklaar: "Motives, intentions or purposes - call them what you will." In *Solaglass Finance Co (Pty) Ltd v CIR* 1991 (2) SA 257 (A), 53 SATC 1 gee ar Botha in ooreweging op 24: "So, for instance, the distinction between 'motive' and 'purpose' in this context seems to me to be a nebulous one: it may sometimes be found to be helpful, but at other times it may be conducive more to confusion than to clarity."

³⁵. Blum 1967 *U Chicago L Rev* 493 is van mening dat die onderskeid tussen motief, doel en bedoeling by besigheidsgeskenke nie van enige waarde vir belastingdoeleindes is nie. Hy sê: "So long as the inquiry is directed at how much the transferor's conduct is to be explained by commercial and how much by

begrippe wanneer oorweging geskenk word aan die menslike gedrag wat daarop gerig is om bepaalde doelwitte te bereik.³⁶ Die bepaalde gedrag van 'n individu kan betrekking hê op:

- i) die einddoel wat beoog word;
- ii) die doelbewuste werkverrigting om daardie einddoel te bereik wat in die bedoelde handeling of gedrag van die individu gemanifesteer word; en
- iii) die rede of gronde vir die doelnavolging, dit wil sê die motivering.³⁷

2.3.2 Bedoeling

Die begrip "bedoeling" in die konteks van die bedoeling van 'n individu het in die algemeen betrekking op 'n toekomstige gebeurtenis.³⁸ Die begrip "bedoeling" kan in 'n eng of wye sin gebruik word.

Die begrip "bedoeling" in die wye sin van die woord verwys na dit wat 'n individu probeer bereik deur 'n handeling te verrig, dit wil sê die oogmerk of doel van die individu.³⁹ In hierdie opsig het "bedoeling" nie slegs op die handeling as sodanig betrekking nie, maar ook op die gevolge wat daardeur probeer teweeggebring word. "Bedoeling" sluit dus die wil van die individu in, maar ook meer as wat gewoonlik by die begrip "wil" ingesluit word.⁴⁰ In dié

noncommercial reasons, it matters little whether we refer to his motive or his intent or his purpose."

^{36.} Blum 1967 *U Chicago L Rev* 493 vn 22 verwys na Eliasberg "What is Behind the Current IRS Attacks on Subsidiaries of Exempt Organizations?" 1967 *Journal of Taxation* 234 235 vn8 wat die vlg onderskeid tussen "motive", "intent" en "purpose" maak: "In general terms: purpose is what you intend to do (object); motive is why you do it; and intent is the voluntariness behind the act by which you seek to accomplish your purpose ..."

^{37.} Hall in *Criminal Law* 76 stel dit as volg: "The most common of human experiences is the direction of conduct toward the attainment of goals. Such conduct involves (a) an end sought; (b) deliberate functioning to reach that end, which manifests the *intentionality* of the conduct; and (c) the reasons or grounds for the end-seeking, *i.e.* its *motivation*."

^{38.} Sien Anscombe *Intention* 6.

^{39.} Fitzgerald *Jurisprudence* 367 omskryf "intention" as volg: "An intention is the purpose or design with which an act is done." Anscombe *Intention* 1 sê: "And we may be inclined to say that 'intention' has a different sense when we speak of a man's intentions *simpliciter* - *i.e.* what he intends to do - and of his intention *in* doing or proposing something - what he aims at in it." Blum 1967 *U Chicago L Rev* 493 vn 22 verwys na Paul "Motive and Intent in Federal Tax Law" *Selected Studies in Federal Taxation* (1938) 257-258 wat die vlg betekenis aan die woorde "intent" en "motive" gee: "'Intent' ... may signify the ultimate reason for aiming at that immediate objective. ... Intent, in other words, is the object of the act ..."

^{40.} VlgS Simester 1990 *Auck UL Rev* 390 is daar 'n noue verwantskap tussen "purpose" en "intent". Hy gee in oorweging: "It will be recognised that all cases of purpose are also cases of *accompanying intent*; if one does A for the purpose of B, one also intends B." Indien doel B 'n handeling is, dws waar die doel die bereiking van die handeling op sigself is, of 'n verdere toekomstige handeling wat die individu wil verrig, is daar meriete in dié standpunt van Simester. Sy bespreking hou verband met omstandighede waarin die doel wat bereik wil word 'n verdere handeling is, nl die frase "the property was acquired for the purpose of selling" in a 65(2)(e) van die *Income Tax Act 1976* in Nieu-Seeland. Sien hfst 7 par 4.2. Indien die doel, as 'n resultaat wat bereik

konteks verwys bedoeling na die doel waarmee 'n handeling verrig word. Dit sluit al die gevolge van die handeling in, ongeag of dit onmiddellike of meer verwyderde gevolge is.⁴¹

Bedoeling in 'n eng sin is 'n kategoriese bedoeling om 'n handeling daar en dan te verrig. Sodanige bedoeling het 'n besonder noue band met doelbewuste gedrag. Die denkeienskappe van die individu wat sodanige kategoriese bedoeling het, verskaf die uiteindelijke band tussen rede en aksie.⁴² Dit wat 'n individu werklik gedoen het of doen, is 'n goeie aanduiding van sy bedoeling.⁴³

wil word, egter 'n feitetoestand is wat nie op die verrigting van 'n handeling neerkom nie, sal die individu in die enger sin van die woord nie die resultaat bedoel nie. Sien die vlg par waar die betekenis van "bedoeling" in 'n enger sin bespreek word.

⁴¹. Pollock *Jurisprudence* 138-139 maak die vlg stelling: "Intention is the wish or desire accompanying an act, and having regard not only to the act itself, but to the consequence or consequences to be produced. Thus intention includes will, but also covers much more than is commonly understood by that term." Simester 1990 *Auck UL Rev* 390 maak 'n onderskeid tussen "accompanying intent" en "future intent". Die frase "future intent" het betrekking op die geval waar daar 'n reeks handelinge is en 'n individu bedoel om in die toekoms 'n handeling te verrig om 'n doel te bereik.

⁴². Anscombe *Intention* 1 sê: "And we may be inclined to say that 'intention' has a different sense when we speak of a man's intentions *simpliciter* - i.e. what he intends to do ..." Aune *Reason and Action* 63 stel dit as volg: "In addition to such complicated intentions, however, one may have simple *categorical intentions to do things here and now*. These latter intentions have a particularly close connection with intentional behavior; in fact, the thoughts characteristic of them provide the ultimate connection between reason and action." (Kursivering bygevoeg.) In *Cunliffe v Goodman* [1950] 2 KB 237 253 gee lord Asquith die vlg omskrywing van die betekenis van die begrip "intention": "An 'intention' to my mind connotes a state of affairs which the party 'intending' ... does more than merely contemplate: It connotes a state of affairs which, on the contrary, he decides, so far as in him a lies, to bring about, and which, in point of ability, he has a reasonable prospect of being able to bring about, by his own act of volition." Fitzgerald *Jurisprudence* 367 wys op die vlg betekenis wat die woord "intention" kan hê: "[Intention] may consist of an intention to perform some future act, an intention to bring about certain consequences or perhaps *merely an intention to do the act itself*." (Kursivering bygevoeg.) Blum 1967 *U Chicago L Rev* 493 vn 22 verwys na Paul "Motive and Intent in Federal Tax Law" *Selected Studies in Federal Taxation* (1938) 257-258 wat die vlg betekenis aan die woorde "intent" en "motive" gee: "'Intent' ... may designate simply the exercise of will power necessary to cause muscular or physical movement. ... Secondly, it may denote the immediate result desired by the actor." Blum 1967 *U Chicago L Rev* 493 vn 22 verwys na Eliasberg 1967 *Journal of Taxation* 234, 235 wat die vlg omskrywing van bedoeling gee: "[I]ntent is the voluntariness behind the act by which you seek to accomplish your purpose ..." In *Henry Jones (IXL) Ltd v FCT* (1991) 22 ATR 328 maak judge Hill in die konteks van die Australiese inkomstebelastingreg die vlg onderskeid tussen "purpose" en "intention" wat die eng benadering tot die betekenis van dié begrippe bevestig. Hy sê op 335: "There may be a fine distinction between purpose and intention, purpose being generally the object which the taxpayer has in view, and intention being the act of determining mentally upon some action or result."

⁴³. Anscombe *Intention* 8 maak die vlg opm: "Well, if you want to say at least some true things about a man's intentions, you will have a strong chance of success if you mention what he actually did or is doing. For whatever else he may intend, or whatever may be his intentions in doing what he does, the greater number of the things which you would say straight off a man did or was doing, will be things he intends." Hall *Criminal Law* 87 bevestig hierdie standpunt tov die strafreg. Hy maak die vlg stelling wat daarop dui dat bedoeling in 'n enger sin betrekking het op die verrigting van die handeling. Hy sê: "His actions directed to the attainment of those ends are intentional ones."

Bedoeling gee derhalwe aanleiding tot 'n bedoelde ("intentional") handeling of daad. 'n Bedoelde daad of handeling is 'n handeling wat deur 'n individu verrig word wat weet wat hy doen en dit om 'n rede doen. 'n Bedoelde handeling is dus 'n handeling wat deur 'n rede gelei word. Dit hang van die subjektiewe ingesteldheid van 'n individu af of 'n handeling wat verrig word 'n bedoelde handeling is. Dit wil sê, 'n individu se begeertes en sy geloofsoortuigings bepaal welke redes op hom van toepassing is.⁴⁴

Indien 'n individu die bedoeling het om 'n handeling te verrig, dui dit op 'n sekere subjektiewe ingesteldheid by daardie individu. 'n Toestand van bedoeling is 'n geneigdheid om op 'n sekere manier te dink. Indien 'n individu iets doen met 'n sekere bedoeling, kan 'n redelike afleiding gemaak word dat hy dit met 'n sekere geneigdheid of ingesteldheid doen. Indien 'n individu dus handeling A verrig, verrig hy A met die bedoeling om A te verrig.⁴⁵

Die begrip "bedoel" hou ook verband met die begrippe "kies" en "besluit" in dié sin dat dit betrekking het op geestelike aktiwiteite wat gewoonlik 'n rol speel in 'n proses van beredenering. Die besluit om handeling A te verrig, kom neer op die bedoeling om handeling A te verrig. Om 'n handeling doelbewus te verrig, is om te wil om dit te doen. 'n Besondere begeerte sal slegs 'n rasonale handeling tot gevolg hê indien daar 'n proses van beredenering of oorweging plaasvind waarvan die uitslag gedeeltelik deur 'n verskeidenheid geloofsoortuigings of ander ingesteldhede bepaal word. 'n Finale stap of gevolg van so 'n proses van beredenering is om 'n besluit te neem om 'n handeling te verrig. Dit wil sê, om 'n bedoeling te vorm om 'n handeling te verrig. Alhoewel 'n bedoelde handeling primêr teruggevoer kan word na 'n begeerte of kompleks van begeertes, geloofsoortuigings en ander ingesteldhede, word dit uiteindelik deur 'n besluit of bedoeling teweeggebring.⁴⁶

2.3.3 Oogmerk of doel⁴⁷

Die begrip "oogmerk" of "doel" dui op die tipe subjektiewe ingesteldheid van 'n individu wat 'n verduidelikende rede verskaf waarom 'n bepaalde handeling verrig word.⁴⁸ 'n Doel is iets wat

^{44.} Raz *Practical Reasoning* 2-3 merk op: "Intentional action itself is action performed by an agent who knows what he is doing and does it for a reason. ... Whether an action is intentional depends on the agent's state of mind which led to its performance." En op 4: "Intentional action is one which was, whether successfully or unsuccessfully, guided by a reason, i.e. by the agent's desires or his beliefs of what reasons apply to him."

^{45.} Aune *Reason and Action* 96-97.

^{46.} Aune *Reason and Action* 54 sê: "Apart from this, the word 'intending' is ... very closely related to 'choosing' and 'deciding', both of which seem to apply to mental activities characteristically involved in deliberation. ... But to decide to do A is, among other things, to form the intention of doing A. If one does 'form' an intention in such a case, it would seem obvious that one thereby intends to do something ..."

^{47.} Die begrippe "doel" en "oogmerk" word in hierdie studie as sinonieme gebruik.

^{48.} Raz *Practical Reasoning* 4 maak die vlg opm: "Explanatory reasons are all states of mind of the person

'n individu probeer realiseer as gevolg van sekere stappe wat geneem word of sekere metodes of middele wat aangewend word. Die beoogde doel word onderskei van die middele wat aangewend word om dit te verwesenlik. Die metode of middel wat 'n individu aanwend om sy doel te verwesenlik, kan onder meer 'n handeling wees wat hy verrig. Indien 'n individu handeling A verrig om resultaat B teweeg te bring, is sy doel met die verrigting van handeling A om resultaat B teweeg te bring. Deur handeling A met hierdie doel te verrig, beoog die individu duidelik om resultaat B teweeg te bring.⁴⁹

Indien die betekenis van die begrippe "doel" en "bedoeling" in 'n wye sin oorweeg word, kan die afleiding gemaak word dat dit in sekere omstandighede nie van mekaar verskil nie. Deur handeling A ten doel te hê, het die individu bedoel om handeling A te verrig. Volgens dié standpunt is dit 'n individu se bedoeling sowel as sy doel om handeling A te verrig.⁵⁰ Simester⁵¹ huldig die mening dat in alle gevalle waar doel ter sprake is, daar 'n meegaande

whose actions are to be explained. They include his having goals ..." Simester 1990 *Auck UL Rev* 390 is egter van mening dat die begrip "doel" dui op die evaluerende rede waarom 'n handeling verrig word. Hy gee die vlg in oorweging: "*Purpose* can mean one of two things. The first is implicit in the concept of doing something 'on purpose': deliberately and intentionally. In this case, the relevant intention is simply to implement an evaluative conclusion. The second meaning of purpose, and the one with which we shall be concerned, is an evaluative reason for acting. One does some act A for the purpose of thereby doing B." Daar word aan die hand gegee dat die doel met 'n bepaalde handeling eerder sal wees om 'n beoogde resultaat teweeg te bring. Die resultaat sal nie noodwendig die doen van B wees nie. In Simester se vb sal die doel die resultaat wees wat hy wil bereik, nl die afkoeling van die kamer. Die reeks handeling wat die individu sal verrig om dié resultaat te bereik, kan as bedoelde handeling beskou word. Dié handeling op sigself is egter nie sonder meer die doel wat bereik wil word nie. Sien vlg vn. Raz *Practical Reasoning* 3 stem nie saam dat daar 'n afsonderlike kategorie van evaluerende redes is nie. Sien par 2.2.2 waar sy standpunt gestel word.

^{49.} Aune *Reason and Action* 79-80 gee die vlg omskrywing van die begrip "oogmerk": "Generally speaking, a purpose is a goal or leading intention, something one hopes to realize *as the result* of taking certain steps, or *by adopting* certain means. If I do A with a view to bringing about a result R, then my purpose (or at least one of my purposes) in doing A is to bring about R. In doing A with this purpose I clearly intend to bring about R: my purpose here does not differ from my intention and may be identified with it. On the other hand, though in doing A intentionally I intend to do A, my intention here would not normally be considered one of my purposes in doing it. When I do something with a certain purpose, I adopt means to an envisaged end, and my end is conceived of as distinct from the means I adopt to realize it." Simester 1990 *Auck UL Rev* 390 maak die vlg opm tov 'n reeks handeling: "Typically, the immediate purpose of the act will be to enable one to then do the future-intended act." Daar word aan die hand gedoen dat dié premis nie noodwendig geldend is nie waar handeling verrig word om 'n bepaalde doel te bereik wat nie 'n toekomstig bedoelde handeling is nie.

^{50.} Evans *Statutory Interpretation* 54 wys daarop dat 'n handeling verrig kan word met die oogmerk om bloot die handeling te verrig. Sien par 2.2.2 vir 'n meer volledige verwysing. Sien ook Aune *Reason and Action* 79-80 waar hy opmerk: "In doing A with this purpose I clearly intend to bring about R: my purpose here does not differ from my intention and may be identified with it."

^{51.} Simester 1990 *Auck UL Rev* 390 beweer: "It will be recognised that all cases of purpose are also cases of *accompanying intent* ..."

bedoeling is.⁵² Hy gee in oorweging dat indien 'n individu handeling A verrig met doel B, hy dan ook doel B bedoel. Daar word egter aan die hand gedoen dat indien 'n eng benadering tot die onderskeid tussen doel en bedoeling gevolg word, laasgenoemde formule gekwalifiseer behoort te word. Dié formule, naamlik dat indien 'n individu handeling A verrig met doel B, hy ook doel B bedoel, is slegs gefundeerd indien handeling A op sigself doel B is wat bereik wil word.⁵³

Enger beskou, in die sin van 'n kategoriese bedoeling om 'n handeling te verrig, sal die bedoeling van die individu om die handeling te verrig nie normaalweg as een van die oogmerke met die verrigting van 'n handeling beskou word nie. Wanneer 'n individu iets doen met 'n sekere doel, word metodes of middele aangewend, byvoorbeeld handeling verrig, om die beoogde doel te bereik. Die doel is onderskeibaar van die bedoelde handeling wat die individu verrig om die doel te realiseer. Die individu se bedoeling hou verband met doelbewuste handeling wat verrig word om 'n doel te realiseer.⁵⁴ Die begrip "doel" het nie noodwendig betrekking op die verrigting van 'n handeling nie, maar eerder op die resultaat wat met die verrigting van 'n handeling bereik wil word. Die resultaat kan 'n sekere beoogde feitetoestand of omstandigheid wees.⁵⁵ 'n Individu se doel om 'n sekere resultaat te bereik, word soms as sy "uiteindelike" bedoeling omskryf.⁵⁶

'n Individu mag verskeie oogmerke met die verrigting van 'n handeling hê. Dit hou verband met die resultaat of reeks resultate wat met die verrigting van 'n handeling of meer as een handeling bereik wil word.⁵⁷ Die relevante oogmerke kan almal op dieselfde vlak wees, maar dit is nie noodwendig so nie. Sekere oogmerke kan ondergeskik aan ander wees. 'n Relevante onmiddellike doel kan gevorm word om iets te doen as deel van 'n plan om 'n hoër-vlak- (verdere) doel te realiseer. Hierdie hoër-vlak-doel mag gekies word om 'n verdere

⁵² Die frase "accompanying intent" word in Afrikaans vertaal met "meegaande bedoeling".

⁵³ Dws, dit is "case (1)" waarna Simester 1990 *Auck UL Rev* 389 verwys, synde: "The act must be desired for its own sake (that is, in itself)." Dit blyk ook die onderskeid te wees wat Simester tref, want hy onderskryf dié benadering van Evans *Statutory Interpretation* 54-55. Sien par 2.2.2.

⁵⁴ Sien Anscombe *Intention* 1; Aune *Reason and Action* 63.

⁵⁵ Sien Aune *Reason and Action* 79-80 en Evans *Statutory Interpretation* 54-55; Simester 1990 *Auck UL Rev* 390. Sien ook *Newton v FCT* (1958) 98 CLR 1 8 waar die hof aan die betekenis van die begrip "purpose" aandag gee: "The word 'purpose' means not motive, but the effect which it is sought to achieve - the end in view. The word 'effect' means the end accomplished or achieved."

⁵⁶ Vlg. Kenny *Intention and Purpose* 161 word die begrip "oogmerk" soms gebruik om die uiteindelike bedoeling van 'n individu aan te dui: "So far as I know, no law has ever interested itself in the question whether a particular intention of an accused was his ultimate intention or not. However, 'purpose' is sometimes used to mean 'ultimate intention' ..."

⁵⁷ Pollock *Jurisprudence* 146 gee die vlg uiteensetting: "Most acts are done with a view to a series of results, of which some or one are generally subordinate to some other result or group of results for the sake of which

hoër-vlak-doel te implementeer.⁵⁸

Waar 'n individu verskeie oogmerke met die verrigting van 'n handeling het, kan tussen deurslaggewende en nuwe-oogmerke onderskei word. 'n Deurslaggewende doel konstateer 'n geldige doel, terwyl 'n nuwe-doel bloot 'n aanduiding kan gee van die wyse waarop die doel gerealiseer kan word. Die handeling wat verrig word om 'n doel te bereik, kan derhalwe as 'n nuwe-doel beskou word.⁵⁹ 'n Nuwe-doel kan in dié konteks bloot as 'n tussentydse doel beskou word wat 'n middel daarstel om die uiteindelijke of deurslaggewende doel te verwesenlik.⁶⁰ 'n Nuwe-doel kan dus 'n handeling wees wat verrig is of 'n tussentydse doel wat bereik is en albei kan beskou word as middele waardeur die deurslaggewende of uiteindelijke doel bereik kan word.

2.3.4 Motief

Dit blyk dat daar 'n onderskeid tussen die eksterne en interne motief van 'n individu getref kan word. In die algemeen word die begrip "motief" in 'n eksterne sin gebruik as enigiets wat 'n individu beweeg om 'n handeling te verrig.⁶¹ Die begrip "motief" kan in die wye sin van die woord as die deurslaggewende doel beskou word waarmee 'n handeling verrig word en kan

the action is undertaken, and which is commonly called its end or purpose."

⁵⁸. Aune *Reason and Action* 80; Pollock *Jurisprudence* 146 bevestig ook dié uitgangspunt.

⁵⁹. Raz *Practical Reasoning* 15. Sien par 2.2.2 vir 'n bespreking. Simester 1990 *Auck UL Rev* 390 verwys na die moontlikheid dat daar 'n reeks handelingte kan wees wat verrig word om 'n oogmerk te verwesenlik. In dié verband verwys hy na toekomstige bedoeling ("future intent"). Hy is van mening dat die onmiddellike oogmerk van handeling A kan wees om 'n individu in staat te stel om 'n toekomstige bedoelde handeling B te verrig. Die onmiddellike oogmerk sal in sodanige omstandighede bloot 'n tussentydse oogmerk wees. Die oogmerk met die verrigting van die toekomstige bedoelde handeling B kan die uiteindelijke oogmerk van handeling A wees. Vlg. Raz *Practical Reasoning* 15 sal dit dan die deurslaggewende oogmerk wees.

⁶⁰. Simester 1990 *Auck UL Rev* 391 dui dié onderskeid as volg aan: "If ... some act A is desired because it conduces to some consequence B, then we say that A is performed intentionally, but that the purpose of performing A is B. B itself, of course, may be wanted for any of the three reasons above. If B is only desired as a means to a further consequence C, then B is only an intermediate purpose. If C is then desired for its own sake ... then C is the ultimate purpose for doing A."

⁶¹. Pollock *Jurisprudence* 139 omskryf hierdie onderskeid as volg: "Sometimes we mean by 'motive' the desire for a particular result which induces a person to act in a manner fitted to bring about that result." Op 142-143 sê hy: "So far we have taken motive in the sense of external motive, as it may be called, the particular inducement to a course of action. But 'motive' can also mean internal motive, the general moral quality or disposition of the agent which is a constant element as compared with particular inducements, and gives weight in his deliberation to this or to that inducement." Hierdie onderskeid is ook in die regspraak erken. In *DPP (NI) v Lynch* [1975] AC 653 690 maak lord Simon die vlg onderskeid tussen interne en eksterne motief: "[M]otive is used in two senses: first, that psychic state which enduces a person to act in a certain way by influencing his volition (internal motive); secondly, a contemplated result or object, the desire for which tends to influence volition (external motive): they are like magnet and needle. In the context of duress, fear is the internal motive, avoidance of injury the external motive."

'n aanduiding gee van die bedoeling waarmee 'n handeling verrig is.⁶² In dié opsig word die begrip "motief" gebruik in die sin dat dit toekomstgerig is. Dit wil sê, die motief waarmee 'n individu 'n bepaalde handeling verrig, is om 'n sekere toestand in die toekoms tot stand te bring.⁶³

Die begrip "motief" in die eng sin van die woord, of ook genoem "interne motief", dui egter nie op 'n rede vir 'n handeling nie, maar is eerder 'n aanduiding van die geesteshouding ("attitude") van 'n individu. Die gedagte "dat ek jaloers is" of "dat ek uit jaloerie handel" is gewoonlik nie 'n premis in die denkproses van die individu wat handel nie. As sodanig kan dit dus nie 'n rede wees vir die individu se handeling nie. Die geesteshouding van 'n individu dui op 'n sekere psigiese geaardheid of geneigdheid, byvoorbeeld jaloerie of mensliewendheid, wat die individu openbaar.⁶⁴ Alhoewel dit mag voorkom of motief 'n aanduiding is van die doel waarmee 'n individu 'n handeling verrig, is dit eerder 'n uitdrukking van die geestesingesteldheid ("spirit") waarin 'n individu verkeer. Motief in die eng sin van die woord dui nie op die einddoel (die toekomstige feitetoestand) wat met die bepaalde handeling bereik wil word nie.⁶⁵

^{62.} Pollock *Jurisprudence* 143-144 omskryf eksterne motief as volg: "There is no doubt that the law does take account of external motive as embodied in intention. Motive in this sense, the desire or purpose operative in the agent's choice, is often capable of proof, and may be material to show the intention with which an act was done ..." Simester 1990 *Auck UL Rev* 392 gee in ooreenstemming dat daar 'n bedoelde handeling is, daar ook 'n motief moet wees. Hy sê: "Where there is an intentional act, there must also be a motive. ... A motivational conclusion is exactly a volition to act: *we only act when motivated to do so.*"

^{63.} Anscombe *Intention* 21 maak 'n onderskeid tussen "forward-looking"- en "backward-looking"-motiewe. Hy beskou "forward-looking"-motiewe as 'n bedoeling. Volgens Anscombe *Intention* 18 dui die bedoeling van 'n individu op dit wat hy beoog ("his aim") om te bereik, terwyl motief dit is wat sy oogmerk bepaal.

^{64.} Aune *Reason and Action* 82 maak die vlg opm oor die betekenis van die begrip "motief": "The term 'motive' is used very loosely in ordinary English; it seems applicable to any thing that may 'move a man to act'. ... If a man is moved to do something out of jealousy or vanity, we may say that his action was motivated by jealousy or vanity, or that jealousy or vanity was his motive for doing what he did. But we do not assume that the thought 'I am jealous' or 'I am vain' entered his thinking as a premiss. Consequently, jealousy or vanity are not, in the strict sense, reasons for action. ... Though we speak of such a person as 'feeling jealous' ... we mean that he has a certain attitude. An attitude, viewed generally, is a disposition or propensity ..." Volgens Pollock *Jurisprudence* 143 is die interne motief van 'n individu sy "general moral quality or disposition". Blum 1967 *U Chicago L Rev* 493 vn 22 verwys na Paul "Motive and Intent in Federal Tax Law" *Selected Studies in Federal Taxation* (1938) 257-258 wat die volgende betekenis aan die woord "motive" gee: "[M]otive ... is really the ulterior intent or the cause of the intent. Intent, in other words, is the object of the act; motive, in turn, is the object or spring of the intent. Using the terms in these senses, intent is frequently material to tax questions; whereas motive - properly enough - is of importance only in comparatively rare instances ..."

^{65.} Anscombe *Intention* 18-19 beaam die onderskeid wat Aune hier bo tref en maak die opm dat motiewe soos liefde en haat "[are] expressive of the spirit in which the man killed rather than descriptive of the end to which the killing was a means - a future state of affairs to be produced by the killing". Avery Jones 1983 *BTR* 10 wys ook daarop dat die begrippe "motief" en "doel" soms as sinonieme gebruik word. Hy is egter van mening dat dit minder korrek is om die begrip "motief" in sodanige betekenis te gebruik.

2.3.5 Voorsien

Daar word verder aan die hand gedoen dat dit ook belangrik is om 'n onderskeid te tref tussen die doel wat 'n individu beoog, dit wil sê die beoogde resultaat wat hy wil laat intree met die verrigting van 'n bedoelde handeling, en daardie gevolge wat 'n individu voorsien. Op logiese gronde moet beoogde gevolge voorsien word, want gevolge kan sekerlik nie beoog word indien dit nie voorsien word nie. Die teenoorgestelde is egter nie 'n logiese noodsaaklikheid nie. 'n Individu kan gevolge voorsien sonder dat hy ten doel het om die gevolge teweeg te bring.⁶⁶

2.3.6 Gevolgtrekking

Daar word aan die hand gedoen dat indien die begrippe "bedoeling", "doel" en "motief" in 'n wye sin beoordeel word, daar aansienlik ooreenstemming tussen die betekenisse van dié begrippe bestaan. Indien die begrippe in 'n enger sin beoordeel word, blyk dit dat dié woorde tog in 'n psigologiese sin onderskeibare betekenisse het. Nieteenstaande die onderskeid wat by 'n eng betekenisformulering tussen bogemelde begrippe getref kan word, blyk dit dat daar 'n noue onderlinge verband bestaan tussen dié tipes subjektiewe ingesteldhede by die verrigting van 'n handeling. By praktiese beredenering of oorweging word van die uiteindelijke beoogde doelwit (doel) teruggewerk om die onmiddellike handeling of reeks handeling te bepaal wat verrig moet word om sodanige doelwit te verwesenlik.⁶⁷

Bedoeling in 'n eng sin kan as 'n kategorieëse bedoeling beskou word om 'n handeling daar en dan te verrig. Bedoeling gee dus aanleiding tot 'n bedoelde handeling of daad. 'n Bedoelde daad of handeling is 'n handeling wat deur 'n individu verrig word wat weet wat hy doen en dit om 'n rede doen.

Dit is belangrik om die onderlinge verhouding wat tussen doel en bedoeling bestaan in perspektief te plaas. Dit is duidelik dat 'n bedoelde handeling direk voortspruit uit die doel wat 'n individu beoog. Een van die eienskappe van 'n bedoelde handeling is die vereiste dat die

⁶⁶. Sien Fitzgerald *Jurisprudence* 368: "Where the intention consist of an intention to produce certain consequences, this is sometimes explained as a combination of foresight and desire. But while intended consequences must be foreseen - for one cannot aim at a consequence which is unforeseen - the converse is not true. Consequences can be foreseen without being intended." Daar word aan die hand gedoen dat "intended consequences" hier verwys na die beoogde doel wat 'n individu wil bereik. Broomberg 1998 *Tax Planning* 71 is van mening dat indien die belastingpligtige voorsien dat hy moontlik 'n wins kan maak, kan die feit bloot van bewysregtelike waarde wees. Dit is nie 'n deurslaggewende oorweging wat die inkomstebelastingaard van 'n ontvangste bepaal nie.

⁶⁷. Pollock *Jurisprudence* 140 maak die vlg onderskeid: "In deliberation we work backwards from the ultimate object to the intermediate means, and end with the immediate act to be done: in will or intention we start from the immediate act and look forward to the desired consequences."

handeling om 'n rede verrig moet word.⁶⁸ Indien rasideel gehandel word, word die bedoeling van 'n individu gevorm om iets te doen om 'n doel te verwesenlik.⁶⁹ 'n Bedoeling vorm dus 'n belangrike skakel tussen 'n doel en 'n handeling of aktiwiteit wat uitgevoer word om hierdie doel te verwesenlik. In dié verband kan verwys word na Evans⁷⁰ se standpunt dat die doel wat 'n individu het, bloot die verrigting van 'n handeling kan wees. Evans dui egter ook aan dat die doel van 'n individu iets kan wees wat die handeling teweegbring. Dit wil sê, in sodanige geval is die handeling nie die doel nie, maar bloot die metode of middel wat aangewend word om die doel te bereik. Die meegaande bedoeling hou dus verband met die handeling wat verrig word om die doel te bereik, en nie met die doel as sodanig nie. Die doel is 'n aanduiding van waarom die handeling verrig word. As sodanig dui dit dus op die leidinggewende of verduidelikende rede waarom die handeling verrig is.

Dit blyk uit die voorafgaande bespreking dat die bedoeling om 'n handeling te verrig van die doel om die handeling te verrig onderskei kan word. Die doel van 'n handeling is die doelwit of leidende bedoeling. Dit wil sê, iets wat 'n individu probeer realiseer as gevolg van sekere stappe wat geneem of sekere middele wat aangewend word. Indien handeling A verrig word om resultaat B teweeg te bring, is die doel met die verrigting van A om B tot stand te bring. Deur handeling A doelbewus te doen, word A bedoel. In dié konteks sal die bedoeling nie as een van die oogmerke van die handeling beskou word nie. Die doel wat met 'n handeling bereik wil word, word onderskei van die handeling of middele wat aangewend word om die doel te realiseer.⁷¹

Daar word aan die hand gedoen dat indien die begrippe "bedoeling" en "doel" in 'n eng sin gebruik word, die volgende onderskeid getref kan word:

- i) die bedoeling van die individu hou verband met die handeling wat verrig word;
- ii) die doel is toekomsgerig en het betrekking op dit wat met die verrigting van die handeling bereik wil word.

Die bedoelde handeling is die middel waardeur die doel bereik word. Die handeling as

⁶⁸. Raz *Practical Reasoning* 2.

⁶⁹. Aune *Reason and Action* 60.

⁷⁰. Evans *Statutory Interpretation* 54-55. Sien bespreking in par 2.2.2.

⁷¹. Aune *Reason and Action* sê op 79-80: "Generally speaking, a purpose is a goal or leading intention, something one hopes to realize *as the result* of taking certain steps, or *by* adopting certain means. If I do A with a view to bringing about a result R, then my purpose (or at least one of my purposes) in doing A is to bring about R. In doing A with this purpose I clearly intend to bring about R: my purpose here does not differ from my intention and may be identified with it. On the other hand, though in doing A intentionally I intend to do A, my intention here would not normally be considered one of my purposes in doing it. When I do something with a certain purpose, I adopt means to an envisaged end, and my end is conceived of as distinct

sodanig word nie as 'n deurslaggewende doel beskou nie. Daar is dus 'n verdere rede vir die verrigting van die handeling, naamlik die doel.⁷²

Indien geargumenteer word dat motiewe in wese redes is vir die verrigting van handeling, word aan die hand gedoen dat dit uiters moeilik sal wees om steeds 'n onderskeid tussen oogmerke en motiewe te tref. Daar word aan die hand gedoen dat vir die doeleindes van hierdie bespreking van die vraagstuk, die betekenis van motief eerder in 'n enger interne sin beskou behoort te word. Indien dié uitgangspunt gevolg word, dui die begrip "motief" op die geesteshouding ("attitude") van 'n individu. Die geesteshouding van 'n individu dui op 'n sekere psigiese geaardheid of geneigdheid, byvoorbeeld jaloesie of mensliewendheid, wat die individu openbaar. Motief in dié konteks dui nie op die einddoel (die toekomstige feitetoestand) wat met die bepaalde handeling bereik wil word nie.

Dit is ook belangrik om 'n onderskeid te tref tussen die beoogde doel van 'n individu, dit wil sê die beoogde resultaat wat hy wil laat intree met die verrigting van 'n bedoelde handeling, en daardie gevolge wat 'n individu voorsien. 'n Individu kan gevolge voorsien sonder dat hy ten doel het om dié gevolge tot stand te bring.

3 STRAFREG

3.1 Inleiding

In die strafreg word daar probeer om die verskillende subjektiewe ingesteldhede van die dader, byvoorbeeld sy motief, doel, doelwit of opset (bedoeling) te onderskei.⁷³ Die onoordeelkundige gebruik van voorgemelde terme in hofuitsprake en deur skrywers gee egter tot groot verwarring aanleiding.⁷⁴ In dié gedeelte sal nie probeer word om die skuld-

from the means I adopt to realize it."

⁷² Simester 1990 *Auck UL Rev* 390-391 stel dit as volg: "By contrast, if one acts deliberately, one acts after evaluative deliberation, and in general one acts for a purpose ... That is, there is a further reason, distinct for the act itself, for acting. If ... act A is desired because it conduces to some consequence B, then we say that A is performed intentionally, but that the purpose of performing A is B."

⁷³ Avery Jones 1983 *BTR* 10-11 wys daarop dat in die strafreg probeer word om 'n onderskeid te tref tussen die verskillende tipes subjektiewe ingesteldhede van 'n individu. Blum 1967 *U Chicago L Rev* 486 verwys ook na die onderskeid wat in die strafreg tussen motief, oogmerk en bedoeling gemaak word. Sien ook Broomberg 1998 *Tax Planning* 69.

⁷⁴ Sien die uitspraak van *lord* Simon in *DPP (NI) v Lynch* [1975] AC 653 688 waar hy die vlg opm maak oor die gebruik van begrippe soos "motive", "intention" en "purpose" in die strafreg: "A principal difficulty in this branch of the law [criminal law] is the chaotic terminology, whether in judgments, academic writings or statutes. Will, volition, motive, purpose, object, view, intention, intent, specific intent or intention, wish, desire ... such terms, which do indeed overlap in certain contexts, seem frequently to be used interchangeably, without definition, and regardless that in some cases the legal usage is a term of art differing from the popular usage."

begrip in besonderhede in die strafreg te ontleed nie. Die doel met hierdie bespreking is bloot om aan te toon dat daar in die strafreg probeer word om 'n onderskeid te maak tussen die motief, doel en opset van 'n dader en aan te toon dat hierdie onderskeid uit 'n regsoogpunt noodsaaklik is en praktiese waarde het.

'n Individu sal slegs strafregtelik aanspreeklik wees vir sy daad of handeling indien die tipe gedrag op 'n misdaad neerkom. 'n Misdaad kan omskryf word as 'n wederregtelike menslike handeling waaraan die dader skuldig is en wat deur die staat strafbaar is. Die skuld wat die dader het, dui daarop dat hy 'n afkeurenswaardige gesindheid gehad het toe hy die handeling verrig het wat 'n misdryf daargestel het.⁷⁵

3.2 Skuld (opset)

In die Anglo-Amerikaanse reg en die Suid-Afrikaanse reg is die psigologiese skuld-begrip die benadering wat ten opsigte van skuld gevolg word. Volgens die psigologiese skuld-begrip is skuld 'n bepaalde geestesgesteldheid of -gesindheid. Hierdie gesindheid word gesien as opset of nalatigheid. Volgens hierdie skuld-begrip word die vereistes by strafregtelike aanspreeklikheid in twee groepe verdeel, naamlik:

- i) die objektiewe vereistes, dit wil sê die handeling en die wederregtelikheid; en
- ii) die subjektiewe vereiste, naamlik die skuldvereiste. Die begrip "skuld" staan ook bekend as die "mental element of crime". Dit word beskou as die geestelike of psigologiese verhouding tussen die dader en die daad. Skuld kan dus beskou word as die verwydbare gesindheid waarmee 'n individu 'n misdryf pleeg.⁷⁶

Daar is drie vorme van opset, dit wil sê wanneer 'n individu 'n handeling of gevolg gewil het. Daar is eerstens die oogmerkopset (*dolus directus*) wat daarop neerkom dat 'n individu sy wil rig op die teweegbring van die misdryf of die uitvoer van die handeling wat 'n misdryf daarstel. Opset kan ook in die vorm van 'n noodwendigheidsbewussyn (*dolus indirectus*) voorkom. Dit is wanneer die handeling of gevolg nie die individu se hoofdoel is nie, maar hy besef dat dit noodwendig sal intree indien hy sy hoofdoel wil bereik. Opset kom ook in die vorm van 'n moontlikheidsbewussyn (*dolus eventualis*) voor. In sodanige geval voorsien die individu subjektief die moontlikheid dat sy handeling op die gewraakte gevolg mag uitloop en sy gesindheid is dat hy hom versoen met die moontlikheid van die intrede van hierdie gevolg.⁷⁷

⁷⁵ Snyman *Strafreg* 24-27.

⁷⁶ Snyman *Strafreg* 167 omskryf opset as: "Die weet en wil van 'n handeling of 'n gevolg."

⁷⁷ Sien die uiteensetting in Snyman *Strafreg* 166-168.

3.2.1 Suid-Afrikaanse strafreg

3.2.1.1 Skrywers se standpunte

Die onderskeid tussen opset, motief en doel word veral deur die Anglo-Amerikaanse skrywers bespreek. Dit is die gevolg van hulle aanhang van 'n psigologiese skuld-begrip.⁷⁸ In die Suid-Afrikaanse strafreg word daar wel beklemtoon dat motief en opset nie verwar moet word nie en dat motief nie 'n essensiële element vir strafregtelike aanspreeklikheid is nie. Waar Suid-Afrikaanse skrywers en regters probeer om 'n onderskeid tussen opset en motief te maak, verwys hulle na die onderskeid wat die Anglo-Amerikaanse skrywers tref.⁷⁹

Burchell en Hunt maak 'n onderskeid tussen hoe 'n individu 'n handeling verrig en waarom hy 'n handeling verrig. Die eerste vraag hou volgens hulle verband met die onmiddellike opset, dit wil sê of die handeling opsetlik was of nie. Die tweede vraag hou verband met die motief of verderliggende opset of bedoeling ("ulterior intention") van 'n individu.⁸⁰

Voorgemelde skrywers⁸¹ beskou die begeerte van 'n individu om die gevolge van sy handeling teweeg te bring nie as 'n noodsaaklike element van opset nie. Hulle gee in oorweging dat indien die begeerte van die gevolge van 'n handeling 'n vereiste van bedoeling was, dit daartoe sou aanleiding gee dat motief met bedoeling verwar word. Burchell⁸² gee in oorweging dat daar 'n duidelike onderskeid tussen motief en bedoeling gemaak moet word. Dit blyk dat hy motief beskou as die rede waarom 'n individu 'n gewraakte handeling verrig.

^{78.} Sien Snyman *Strafreg* 172.

^{79.} Sien Burchell en Hunt *Criminal Law* 144; war Trollip in *S v Kola* 1966 4 SA 322 (A) 327; r Herbststein in *R v Kinsella* 1961 3 SA 519 (K) 527. Snyman *Strafreg* 172 stel dit duidelik dat opset nie met motief of beweegrede vir die misdaad verwar moet word nie. Hy gee nie 'n omskrywing van die begrip "motief" nie en verwys bloot na Anglo-Amerikaanse skrywers wat hierdie aangeleentheid bespreek.

^{80.} Burchell en Hunt *Criminal Law* 144 verwys na Williams *Criminal Law: The General Part* 48 wat die onderskeid tussen opset en motief as volg aandui: "In criminal law, it is generally convenient to use the term 'intention' with reference to intention as to the constituents of the *actus reus*, and the term 'motive' with reference to the intention with which those constituents were brought about."

^{81.} Burchell en Hunt *Criminal Law* 119 dui die onderskeid tussen motief en bedoeling as volg aan: "Moreover, if desire of the consequences, rather than foresight, was a requirement of intention, the tendency would be to confuse motive with intention."

^{82.} Burchell 1963 *SALJ* 322 beklemtoon die onderskeid tussen motief en bedoeling: "It is respectfully submitted that to adopt this view would be to confuse motive with intention. If the accused intended to defraud, his reason for making the false document would be irrelevant (except as a mitigating factor) just in the same way as a person who intends to deprive the owner of goods [he] intends to steal even though his motive is a good one ..."

3.2.1.2 Regspraak

In *Rex v Peverett*⁸³ maak appèlregter Watermeyer 'n onderskeid tussen die begeerte van 'n individu en sy opset. Hy is van mening dat daar in die reg 'n onderskeid getref moet word tussen begeerte en bedoeling. Die gevolge wat 'n individu verwag uit sy handeling sal voortspruit, word bedoel, maar nie altyd begeer nie.

In *Rex v Leibbrandt*⁸⁴ verklaar hoofregter Watermeyer dat hoogverraad gepleeg kan word om 'n verdere doel te verwesenlik. Die verderliggende doel of doelwit mag die teiken van persoonlike ambisie of haat of die bevordering van 'n politieke of ideologiese teorie wees. Geeneen van hierdie verderliggende motiewe is egter relevant om te bepaal of hoogverraad gepleeg is nie. Hoofregter Watermeyer stel die begrip "motief" hier gelyk aan oogmerke of doelwitte wat 'n individu mag hê.

Dit wil egter voorkom of hoofregter Watermeyer later in 'n mate sy standpunt verander het. In *Rex v Strauss*⁸⁵ probeer hoofregter Watermeyer 'n onderskeid maak tussen die verderliggende doel van 'n individu en sy motief. Die uiteindelijke einddoel wat 'n dader beoog, word soms sy motief genoem. Die motief van 'n dader is egter eerder sy begeerte of wens om 'n bepaalde einddoel te bereik. Dit is sy begeerte of wens wat hom inspireer om 'n handeling te verrig. Hoofregter Watermeyer beskou dus die begeerte of wens vir 'n uiteindelijke einddoel ("ultimate end") as die motief van 'n individu. 'n Individu se begeerte is sy motief wat hom beweeg om 'n handeling te verrig. Hy stel dus nie motief en einddoel of doel onomwonde gelyk aan mekaar nie.⁸⁶

^{83.} In *Rex v Peverett* 1940 AD 213 219 verklaar ar Watermeyer as volg: "In law desire must be distinguished from intention. The consequences which a man contemplates or expects to result from his act are the consequences which he 'intends', but ... such consequences may not always be desired. Though a consequence is usually an intended one, an intended consequence is not always a desired one."

^{84.} In *Rex v Leibbrandt* 1944 AD 253 281 bevind hr Watermeyer as volg: "The ultimate goal may be the achievement of some social or economic advantage for a portion or even for the whole of the community. It may be their advancement of some political or ideological theory, or it may be the fulfilment of personal ambition or the wreaking of personal hatred. None of these ultimate motives is relevant to the enquiry whether treason has been committed or not. Whatever the factors are that induce a citizen to entertain an intention to help the enemy or to weaken the effort against the enemy, if he acts in order to carry out that intention he commits an act of treason."

^{85.} *Rex v Strauss* 1948 1 SA 934 (A).

^{86.} Sien op 940 waar hr Watermeyer die vlg in oorweging gee: "Though the ultimate end which an actor has in view is often spoken of as his motive, it is perhaps more correct to say that the desire or wish for that end is his motive because it is the desire or wish which moves him to act. But if, in yielding to that desire, the actor takes steps to achieve his end which as a reasonable man he must know or foresee are likely to cause some forbidden effect, other than the one desired as his ultimate end, then in law he intends that effect and is responsible for it."

In *R v Kinsella*⁸⁷ verwys regter Herbstein na die onderskeid tussen opset en motief by diefstal. Volgens hom word hierdie onderskeid duidelik weerspieël deur die standpunte van Fitzgerald.⁸⁸ Die uitgangspunt van Fitzgerald is dat die onmiddellike bedoeling van die dader is om die gewraakte handeling te verrig. Die verderliggende bedoeling of motief van 'n individu is die doel waarmee hy die gewraakte handeling (misdryf) verrig.⁸⁹ Daar word in oorweging gegee dat regter Herbstein nie 'n onderskeid tussen die doel en motief van 'n individu maak nie. Hy beskou klaarblyklik die begrippe "doel" en "motief" van 'n individu as sinonieme en dit dui op die beweegrede waarom 'n individu 'n gewraakte handeling verrig.

In *S v Kola*⁹⁰ stel waarnemende appèlregter Trollip motief ook gelyk aan die rede waarom 'n individu 'n handeling verrig. Hy sê die motief of rede van 'n individu moet van sy opset onderskei word.

Behalwe vir die onderskeid wat hoofregter Watermeyer probeer tref in *Rex v Strauss*⁹¹ tussen die motief en verderliggende doel van 'n individu, wil dit voorkom of daar eenstemmigheid tussen die skrywers en in die regspraak in Suid-Afrika is dat motief 'n aanduiding is van die rede waarom 'n individu 'n handeling verrig.

3.2.2 Anglo-Amerikaanse strafreg

3.2.2.1 Standpunte van skrywers

Die standpunte wat Anglo-Amerikaanse skrywers huldig ten opsigte van die onderskeid tussen doel, motief en bedoeling is uiteenlopend. Dit blyk egter dat hulle in die algemeen probeer om 'n onderskeid te tref tussen bogemelde tipes subjektiewe ingesteldhede van 'n individu vir doeleindes van die strafreg.

^{87.} *R v Kinsella* 1961 3 SA 519 (K) 527.

^{88.} R Herbstein haal die vlg gedeelte uit Fitzgerald *Salmond on Jurisprudence* uitg 11 aan op 414: "The immediate intent of the thief is to appropriate another person's money while his ulterior motive may be to buy food with it or to pay a debt. The ulterior intent is called the motive of the act. ... The wrongdoer's immediate intent, if he has one, is his purpose to commit the wrong; his ulterior intent or motive is his purpose in committing it. Every wrongful act may raise two distinct questions with respect to the intent of the doer. The first of these is: *how* did he do the act - intentionally or accidentally? The second is: if he did it intentionally, *why* did he do it? The first is an enquiry into his immediate intent; the second is concerned with his ulterior intent or motive."

^{89.} Dit blyk ook uit 'n latere weergawe van Fitzgerald *Jurisprudence* op 372 dat hy nie na die "ulterior motive" van 'n dader verwys nie, maar na die "ulterior objective". Dit dui mi daarop dat hy die motief en doel van 'n dader as sinonieme beskou.

^{90.} *S v Kola* 1966 4 SA 322 (A) 327. Ar Trollip verwys na die Engelse publikasie *Halsbury Laws of England* vol 10 283 as gesag vir sy standpunt.

^{91.} *Rex v Strauss* 1948 1 SA 934 (A) 940. Sien vroeër bespreking.

Glanville Williams⁹² huldig die siening dat "intention" nie bevredigend gedefinieer kan word nie. 'n Omskrywing van dié term is nie nodig nie, aangesien almal weet wat "intention" beteken. Die begrip "bedoeling" is uit 'n filosofiese oogpunt maklik omskryfbaar. 'n Bedoelde gevolg sal intree waar die dader begeer dat die gevolg uit sy gedrag voortvloei. 'n Individue kan baie begeertes hê. Indien 'n individu probeer om sy begeertes te verwesenlik en begin om 'n handeling te verrig om die doel te verwesenlik, word die begeertes die bedoeling waarmee die individu handel. 'n Onderskeid moet tussen die onmiddellike bedoeling ("intention") en die verderliggende bedoeling ("ulterior intent") van 'n individu gemaak word. Die onmiddellike bedoeling hou verband met die daad wat tot gevolg het dat die handeling 'n misdryf is. Die verderliggende bedoeling dui op die motief waarmee die handeling verrig is. Die motiewe van 'n individu kan in abstrakte terme uitgedruk word. Motief in 'n abstrakte sin sluit jaloesie, wraak en gierigheid in.⁹³

Mewett en Manning⁹⁴ is van mening dat die begrip "intention" verskeie betekenisse kan hê. Wanneer 'n individu 'n handeling verrig met die begeerte dat sekere gevolge sal intree, het hy hierdie gevolge bedoel. 'n Individue mag egter 'n handeling verrig en weet dat indien hy dit doen, sekere gevolge sal intree, maar terselfdertyd begeer hy nie die gevolge nie. Hy mag selfs hoop dat die gevolge nie sal intree nie, maar hy gaan nietemin voort en pleeg die daad, wetende dat die gevolge wel sal intree. In sodanige geval het hy daardie gevolge bedoel.⁹⁵ 'n Individue kan ook 'n handeling verrig en weet dat indien hy dit doen, sekere gevolge moontlik sal intree. In sodanige geval bedoel hy ook die gevolge.⁹⁶ In die Anglo-Amerikaanse reg word dié vorm van opset as "recklessness" beskryf. Die motief van 'n individu word beskou as die onderliggende rede waarom hy 'n sekere handeling verrig.⁹⁷

Fitzgerald⁹⁸ omskryf bedoeling as die doel of plan waarmee 'n handeling verrig word. Dit mag bestaan uit die bedoeling om 'n verdere handeling te verrig, 'n bedoeling om sekere gevolge teweeg te bring of bloot die bedoeling om die handeling as sodanig te verrig. 'n Gewraakte handeling word selde vir eie onthalwe bedoel of begeer. Die dader het gewoonlik 'n

^{92.} Williams *Criminal Law* 51.

^{93.} Williams *Criminal Law* 56.

^{94.} Mewett en Manning *Criminal Law* 107.

^{95.} In die Suid-Afrikaanse strafreg word hierdie vorm van opset *dolus indirectus* genoem.

^{96.} In die Suid-Afrikaanse strafreg word hierdie vorm van opset as *dolus eventualis* beskryf.

^{97.} Mewett en Manning *Criminal Law* 111 gee die vlg omskrywing van "motive": "What is usually meant by motive is the underlying reason why a person does a certain act ..."

^{98.} Fitzgerald *Jurisprudence* 367 gee die vlg omskrywing van die begrip "bedoeling": "An intention is the purpose or design with which an act is done. This may consist of an intention to perform some further act, an intention to bring about certain consequences or perhaps merely an intention to do the act itself." Sien die onderskeid wat Evans *Statutory Interpretation* 54-55 tref. Sien par 2.2.2.

verderliggende doel voor oë wat hy begeer om deur middel van die gewraakte handeling te verwesenlik. Die verderliggende doel hou gewoonlik 'n voordeel vir die dader in. Die begeerte om hierdie voordeel te verkry, is die motief van die dader. Alhoewel daar 'n noue verwantskap tussen motief en bedoeling is, verskil die motief van 'n individu in sekere opsigte van sy bedoeling. Eerstens hou bedoeling verband met die onmiddellike doelwitte of oogmerke van 'n handeling, terwyl motief verband hou met die verderliggende of uiteindelijke doelwit of reeks doelwitte waarvoor die handeling verrig is.⁹⁹ Tweedens hou die motief van 'n individu verband met die begeerte om 'n persoonlike voordeel, werklik of denkbeeldig, vir homself te verkry.¹⁰⁰

Volgens Smith en Hogan¹⁰¹ is dit duidelik dat 'n individu die gevolge van sy handeling bedoel wanneer hy voorsien dat dit sal gebeur en begeer dat dit sal gebeur. 'n Individu bedoel daardie gevolge van sy handeling:

- i) wat hy begeer om teweeg te bring;
- ii) wat hy weet omstandighede is wat die plaasvind van die gevolge wat hy begeer, voorafgaan; en
- iii) wat hy weet omtrent seker is om uit sy handeling voort te vloei.

Die begrip "motief" kan in 'n tweeledige konteks gebruik word, naamlik as 'n emosie, byvoorbeeld jaloesie of inhagigheid, en as 'n soort bedoeling. In laasgenoemde konteks word motief ook as 'n verderliggende bedoeling beskou.¹⁰²

Perkins¹⁰³ gee in oorweging dat motief en bedoeling nie sinonieme is nie. Die begrip "motief"

^{99.} Fitzgerald *Jurisprudence* 373 beklemtoon die feit dat die uiteindelijke bedoeling van 'n individu kompleks kan wees in dié sin dat dit uit twee of meer meewerkende motiewe kan bestaan. In sodanige omstandigheid mag dit nodig wees om die dominante motief te bepaal.

^{100.} Fitzgerald *Jurisprudence* 372 maak die vlg onderskeid: "Motives, though closely related and similar to intentions, differ from intentions in certain respects. First, an intention relates to the immediate objectives of an act, while a motive relates to the object or series of objects for the sake of which the act is done. ... Secondly, a man's motive for an act consists in a desire for something which will confer a real or imagined benefit of some kind on the actor himself ..."

^{101.} Smith en Hogan *Criminal Law* 43.

^{102.} Smith en Hogan *Criminal Law* 54 sê: "Sometimes, when we speak of motive, we mean an emotion such as jealousy or greed, and sometimes we mean a species of intention." Voorgemelde standpunt word ook deur Gillies *Criminal Law* 61 bevestig. Hy maak die vlg opm: "A person's motive, in the sense of that person's ultimate, or an ultimate reason for acting so as to cause criminal harm, is in general irrelevant to criminal liability. The person's motive is often synonymous with the emotional reason for their acting - such as fear, or jealousy, or anger."

^{103.} Perkins *Criminal Law* 829 beklemtoon die vlg onderskeid: "An emotional urge, unless counteracted by other impulses, 'leads the mind to desire' a particular result. This desire in turn may - or may not - prompt an intent to bring about that end. ... Nevertheless it is important to distinguish between the basic urge itself and the intent which resulted in the mind of the particular person ..."

kan omskryf word as 'n emosionele drang om 'n behoefte, byvoorbeeld honger, te bevredig. 'n Emosionele drang gee daartoe aanleiding dat die verstand 'n spesifieke gevolg of resultaat begeer. Hierdie begeerte mag 'n bedoeling skep om daardie einddoel te bevredig. Dit is belangrik om te onderskei tussen die basiese drang as sodanig en die bedoeling wat in die verstand van 'n individu ontstaan.¹⁰⁴

Garrow en Caldwell¹⁰⁵ doen ook aan die hand dat die begrip "motief" twee betekenisse kan hê, naamlik:

- i) die emosie wat 'n bepaalde handeling inisieer, byvoorbeeld jaloesie; of
- ii) die uiteindelijke doelwit van 'n handeling.

Hall¹⁰⁶ is van mening dat menslike gedrag daarop gerig is om doelwitte te verwesenlik. Dié gedrag kan die volgende inhoud:

- i) 'n einddoel wat nagevolg word;
- ii) 'n uitdruklike handeling om daardie einddoel te bereik, waarin die opsetlikheid van die gedrag manifesteer; en
- iii) die redes vir die navolging van die einddoel, dit wil sê die motivering.

Verderliggende bedoeling ("ultimate intention") beteken die doelwit of doel, terwyl motief 'n persoonlike subjektiewe betekenis het wat 'n aanduiding gee van die rede vir die daad of handeling. Die motief beantwoord die vraag "hoekom", nie in terme van oorsaaklikheid of ten opsigte van 'n verderliggende doelwit nie, maar in terme van 'n rede wat 'n etiese waardeoordeel weerspieël. Wanneer vrae oor 'n individu se motiewe gevra word, word inligting gegee wat relevant is om die individu se karakter of die moraliteit van 'n spesifieke handeling te evalueer.¹⁰⁷ Geld en mag kan as doelwitte beskou word, terwyl ambisie, inhaligheid en jaloesie nie doelwitte is nie, maar eerder motiewe.¹⁰⁸ 'n Doelwit word deur middel van 'n aksie veruiterlik. Dit is die voltooiing of kombinasie van 'n hele reeks aktiwiteite. Die daad wat daarop gerig is om die doelwitte te verwesenlik, kan as doelbewuste handeling beskou

¹⁰⁴. Howard *Australian Criminal Law* 355 is egter van mening dat daar geen feitelike verskil tussen die begrippe "bedoeling" en "motief" is nie. Hy sê: "The only analytical conclusion at which it seems possible to arrive is that there is no factual difference at all between intention and motive, the distinction being a linguistic convenience only."

¹⁰⁵. Sien Garrow en Caldwell *Criminal Law* 476.

¹⁰⁶. Hall *Criminal Law* 76 sê: "The most common of human experiences is the direction of conduct toward the attainment of goals. Such conduct involves (a) an end sought; (b) deliberate functioning to reach that end, which manifests the *intentionality* of the conduct; and (c) the reasons or grounds for the end-seeking, *i.e.* its *motivation*."

¹⁰⁷. Hall *Criminal Law* 92 gee die vlg uiteensetting: "[M]otive retains its personal subjective meaning as a ground or reason of action."

word. Motief daarenteen word nie veruiterlik nie, maar kan slegs afgelei word. Motief is deel van die persoonlikheid van 'n individu. Dit is nie iets wat hy doen of bereik nie. Wanneer ons sekere motiewe aan 'n individu toedig, word daar gewoonlik afleidings ten opsigte van sy verborge gevoelens en begeertes gemaak. Motief dui op 'n subjektiewe effek wat dit vir 'n individu inhou. Dit hou verband met 'n emosie wat 'n individu begeer om in homself op te wek.¹⁰⁹

Gordon¹¹⁰ beskou motief ook as iets wat van bedoeling verskil. Motief is nie iets wat verband hou met 'n besondere handeling wat dit opsetlik maak in dié sin dat daar 'n doelwit bestaan waarop dit gerig is nie. Motief is 'n psigologiese toestand wat 'n individu se handelinge verduidelik deur te verwys na hulle oorsprong en nie na hulle doel of oogmerk nie. Gordon wys verder daarop dat bedoeling nie bloot 'n soort begeerte is nie. Om 'n spesifieke doel of oogmerk te begeer, is om die middele te bedoel wat aangewend moet word om daardie oogmerk te bereik. Die bedoelde middele self mag nie begeerlik wees nie.

Blum¹¹¹ maak 'n onderskeid tussen drie tipes subjektiewe ingesteldhede wat 'n individu in die konteks van die strafreg kan openbaar. Volgens hom sal dit wat 'n individu met die pleeg van 'n sekere daad wil bereik, 'n aanduiding gee van die doel van die individu. Die begeerte van die individu kan 'n aanduiding gee van sy bedoeling. Die rede waarom 'n individu 'n sekere gevolg wil teweegbring met die handeling wat hy verrig, sal 'n aanduiding gee van sy motief.

3.2.2.2 Regspraak

In *Hyam v Director of Public Prosecutions*¹¹² maak lord Hailsham die opmerking dat die begrip "motief" twee verwante betekenisse het, maar dat dit tog duidelik onderskeibaar is.

^{108.} Sien die gesag wat Hall *Criminal Law* 92 aanhaal.

^{109.} Hall *Criminal Law* 87-90. Garrow en Caldwell *Criminal Law* 476 maak die vlg onderskeid tussen bedoeling en motief: "Intention and motive are two different things. Motive may signify either an emotion prompting an act, for example, jealousy, or that which is contemplated as the ultimate end or object of a course of action ..." Die begrippe "motief" en "oogmerk" word egter nie duidelik onderskei nie en grootliks as sinonieme gebruik. Gillies *Criminal Law* 61 bevestig ook die standpunt dat 'n individu se motief 'n aanduiding is van die emosionele rede waarom 'n handeling verrig word, dit kan vrees, jaloesie of woede wees. Fitzgerald *Jurisprudence* 372-273 verwys ook na algemene motiewe wat op emosies gegrond is, soos dat handelinge uit wraak verrig kan word. Hy maak egter nie die onderskeid dat motiewe, vlg hom uiteindelijke bedoelings, uit emosies voortspruit nie.

^{110.} Gordon *Criminal Law of Scotland* 199, 203-204.

^{111.} Blum 1967 *U Chicago L Rev* 486-487 maak die vlg onderskeid: "It might be possible in this situation to distinguish three aspects of the defendant's state of mind. We might ask what the defendant sought to accomplish in his act of pointing and firing the gun - that is, what was his purpose? ... We might also inquire whether the defendant desired to harm the victim - that is, what was his intent? ... We might also inquire why the defendant wanted to hit the marked man - that is, what was his motive?"

^{112.} *Hyam v DPP* [1975] AC 55.

Motief beteken eerstens die emosie wat 'n handeling inisieer. Dit kan byvoorbeeld liefde, haat, jaloesie of 'n begeerte wees. In hierdie sin verskil motief wesenlik van bedoeling en doel.¹¹³ Dit blyk dat die eerste betekenis van motief verwys na die oorsprong van 'n handeling en nie soseer na die einddoel wat die dader mag beoog nie. Wat die tweede betekenis van motief betref, word dit gelykgestel aan die uiteindelijke einddoel van 'n handeling en dit word soms as die oogmerk of doelwit beskryf.¹¹⁴ Lord Hailsham omskryf ook bedoeling as synde 'n begrip wat nie alleen die einddoel van 'n handeling insluit nie, maar alle gevolge. Dit wil sê, alle middele om die einddoel te bereik en enige gevolge wat saam met die einddoel bedoel word.¹¹⁵

In *Crofter Hand Woven Tweed Company Limited v Veitch*¹¹⁶ skenk lord Simon aandag aan die betekenis van die begrip "oogmerk". Volgens hom is dit die rede waarom 'n handeling verrig is. Dit het betrekking op wat in werklikheid die doelwit in die gemoed van die dader was toe die handeling verrig is. Waar daar meer as een doel is, moet die oorheersende of deurslaggewende doel bepaal word.¹¹⁷

In *Chandler v Director of Public Prosecutions*¹¹⁸ wys lord Devlin daarop dat die woord "purpose" verskillende betekenisse kan hê. Dit kan eerstens gebruik word om die hoofdoelwit aan te dui wat 'n individu wil bereik of hoop om deur die betrokke handeling te verwesenlik. Tweedens kan "purpose" ook daardie doelwitte aandui wat waarskynlik deur die handeling teweeggebring sal word, of daarvoor gewens word al dan nie. Nieteenstaande dié

¹¹³. Sien op 73: "[M]otive' means an emotion prompting an act. ... The motive for murder in this sense may be jealousy, fear, hatred, desire for money, perverted lust, or even, as in so-called 'mercy killings', compassion or love. In this sense motive is entirely distinct from intention or purpose. It is the emotion which gives rise to the intention and it is the latter and not the former which converts an *actus reus* into a criminal act."

¹¹⁴. Sien op 73: "[I]n the second sense to motive, which in that sense is to be equated with the ultimate 'end' of a course of action, often described as its 'purpose' or 'object' ..."

¹¹⁵. Sien op 73: "[I]ntention, which embraces, in addition to the end, all necessary consequences of an action including the means to the end and any consequences intended along with the end ..."

¹¹⁶. *Crofter Hand Woven Harris Tweed Co Ltd v Veitch* [1942] AC 435

¹¹⁷. Sien op 444-445: "It is much safer to use a word like 'purpose' or 'object'. ... The test is not what is the natural result to the plaintiffs of such combined action, or what is the resulting damage which the defendants realize or should realize will follow, but what is in truth the object in the minds of the combiners when they acted as they did. ... The analysis of human impulses soon leads us into the quagmire of mixed motives, and even if we avoid the word 'motive', there may be more than a single 'purpose' or 'object'. It is enough to say that if there is more than one purpose actuating a combination, liability must depend on ascertaining the predominant purpose."

¹¹⁸. In *Chandler v DPP* [1964] AC 763 804-805 sê lord Devlin die vlg oor die betekenis van die begrip "purpose": "I have no doubt that it [the word 'purpose'] is subjective. A purpose must exist in the mind. It cannot exist anywhere else. The word can be used to designate either the main object which a man wants or hopes to achieve by the contemplated act, or it can be use to designate those objects which he knows will probably be achieved by the act, whether he wants them or not."

verskillende betekenisse is *lord* Devlin oortuig dat die betekenis van "purpose" 'n subjektiewe basis het.¹¹⁹

3.3 Gevolgtrekking

Alhoewel daar uiteenlopende standpunte in die strafreg is oor die betekenis van die verskillende tipes subjektiewe ingesteldhede wat 'n individu kan openbaar, blyk dit tog dat die psigologiese onderskeid tussen bedoeling, doel en motief ondersteun word.

Wat die begrip "bedoeling" betref, word aangevoer dat dit onder andere kan beteken bloot die bedoeling om die handeling as sodanig te verrig.¹²⁰ In hierdie konteks word bedoeling as 'n onmiddellike bedoeling beskryf wat verband hou met die daad wat tot gevolg het dat die handeling verrig word wat die misdryf daarstel.¹²¹ In die strafreg hou die begrip "bedoeling" ook verband met die moontlike gevolge wat 'n individu voorsien en waarmee hy hom vereenselwig wanneer hy 'n handeling verrig. Die begrip "bedoeling" in die strafreg is wyd genoeg om ook daardie gevolge in te sluit wat die dader nie slegs as 'n einddoel beoog nie, maar wat hy voorsien moontlik kan intree.¹²²

Daar word ook in die strafreg erkenning verleen aan die idee dat die begrip "motief" op 'n psigologiese toestand dui wat 'n individu se handeling verduidelik deur te verwys na hulle oorsprong en nie hulle doel of oogmerk nie. Dié motief van 'n individu in dié konteks weerspieël 'n etiese waarde-oordeel en het nie betrekking op 'n verderliggende doel wat bereik wil word nie. Motief word nie veruiterlik nie en is deel van die persoonlikheid van 'n individu. Die motief van 'n individu word gewoonlik in abstrakte terme uitgedruk.¹²³ Motief het betrekking op die innerlike en hou verband met emosies soos ambisie, inhaligheid, jaloesie en haat.¹²⁴

Die begrip "doel" in die strafreg word nie deurentyd as 'n afsonderlike tipe subjektiewe ingesteldheid erken nie. Die doel van 'n belastingpligtige met die verrigting van 'n handeling word in die strafreg aangedui deur te verwys na die verderliggende bedoeling van die individu of sy motief.

¹¹⁹. Sien egter die standpunt van *lord* Pearce in dieselfde hofbeslissing op 813: "The word 'purpose' although it has some subjective content, is used in an objective sense. If the purpose was in fact prejudicial, the offence is committed, no matter how benevolent the motives of the spy or saboteur that led him to essay the purpose."

¹²⁰. Kyk Fitzgerald *Jurisprudence* 367.

¹²¹. Kyk Williams *Criminal Law* 56.

¹²². Kyk Smith en Hogan *Criminal Law* 43; Mewett en Manning *Criminal Law* 107.

¹²³. Kyk Williams *Criminal Law* 56.

¹²⁴. Kyk Hall *Criminal Law* 87-90; Gillies *Criminal Law* 61; Gordon *Criminal Law of Scotland* 199, 203-204.

HOOFSTUK 6

WERKLIKE AARD VAN TRANSAKSIE

1	INLEIDING.....	123
2	PLUS VALET-STELREËL	126
2.1	Inleiding	126
2.2	Redes vir skynkontrak	127
2.3	Inhoud van <i>plus valet</i> -stelreël	127
2.4	Saamgestelde transaksies.....	128
2.5	Bepaalde aanwending van <i>plus valet</i> -stelreël	129
2.6	Opregte bedoeling.....	130
2.7	Fraus legis-reël	131
2.8	Sluier van regspersoonlikheid.....	133
2.9	Faktore wat op simulatie dui	134
2.9.1	Feitevraag	134
2.9.2	Kontraktermen	135
2.9.3	Doel	137
2.9.4	Ekonomiese realiteite	137
3	"SUBSTANCE VERSUS FORM"	138
4	WERKLIKE AARD VAN TRANSAKSIE	142
5	"SHAM".....	145
6	GEVOLGTREKKING.....	146

1 INLEIDING

Dit is 'n fundamentele leerstelling van die Suid-Afrikaanse reg dat die houe by die beoordeling van die regsgevolge van 'n transaksie slegs aan die ware bedoeling van die partye gevolg gee en nie aan 'n skyn wat die partye probeer om tot stand te bring nie. Anders gestel, die houe oorweeg die wese van 'n transaksie en nie die vorm daarvan nie.¹ Hierdie

¹. In *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530 547 verwys hr Innes na 'n fundamentele leerstelling van ons reg: "[T]he fundamental doctrine that the law regards the substance rather than the form of things, - a doctrine common, one would think, to every system of jurisprudence and conveniently expressed in the maxim *plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*." Sien ook *Zandberg v Van Zyl* 1910 AD 302 309; *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369 381-382 395-396; *Du Plessis v Joubert* 1968 1 SA 585 (A) 598; *Vasco Dry Cleaners v Twycross* 1979 1 SA 603 (A) 611; *Ex Parte Millman*

beginsel vind ook toepassing in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg.²

Daar word aan die hand gedoen dat dit in die konteks van die probleemstelling wat in dié studie aangespreek word noodsaaklik is om eers die werklike regs aard van 'n transaksie te bepaal deur die ware bedoeling van die partye vas te stel voor die inkomste- of kapitale aard van die daaruit voortvloeiende ontvangste vasgestel word. Dit blyk ook die benadering in die Engelse³, Australiese⁴ en Nieu-Seelandse⁵ inkomstebelastingreg te wees.

and Others NNO: *In re Multi-bou (Pty) Ltd* 1987 4 SA 405 (K) 415-415.

² Hierdie benadering is in verskeie hofuitsprake gevolg. Sien *Bailey v CIR* 1933 AD 204, 6 SATC 69; *Ochberg v CIR* 1931 AD 215, 5 SATC 93; *CIR v King* 1947 2 SA 196 (A), 14 SATC 184 198; *Motala v CIR* 17 SATC 246 254 255; *CIR v Collins* 1923 AD 347, 32 SATC 211 214 219 220 225; *CIR v RB Saner* 2 SATC 199 207; *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 238. Meyerowitz *Income Tax* par 8-4 stel hierdie uitgangspunt as volg: "Ex hypothesi only an enquiry into the object (origin and end) of the receipts or accruals in question is capable of ascertaining their capital or revenue nature. In other words, it is not so much the nature of the *quid pro quo* for the receipt or accrual as rather *the nature of the transaction from which the receipt or accrual flows* to which one must resort when determining the issue." (Kursivering bygevoeg.) Sien ook Isaacs ea *Law and Practice* 207; Broomberg *Tax Strategy* 21; Piek *Inkomstebelastinggevolge* 150.

³ In *IRC v The Duke of Westminster* [1936] AC 1 omskryf lord Russel of Killowen op 25 dié leerstelling as volg: "If all that is meant by the doctrine is that having once ascertained the legal rights of the parties you may disregard mere nomenclature and decide the question of taxability or non-taxability in accordance with the legal rights, well and good ... If, on the other hand, the doctrine means that you may brush aside deeds, disregard the legal rights and liabilities arising under a contract between parties, and decide the question of taxability or non-taxability upon the footing of the rights and liabilities of the parties being different from what in law they are, then I entirely dissent from such a doctrine." In *IRC v Wesleyan Assurance Society* [1948] 1 All ER 555 bevestig viscount Simon hierdie uitgangspunt op 557: "It may be well to repeat two propositions which are well established in the application of the law relating to income tax. First, the name given to a transaction by the parties concerned does not necessarily decide the nature of the transaction. To call a payment a loan if it is really an annuity does not assist the taxpayer, any more than to call an item a capital payment would prevent it from being regarded as an income payment if that is its true nature. The question always is what is the real character of the payment, not what the parties call it. Secondly, a transaction which, on its true construction, is of a kind that would escape tax is not taxable on the ground that the same result could be brought about by a transaction in another form which would attract tax." Sien ook *IRC v Church Commissioners for England* [1974] 3 All ER 529 waar die hof op 551 beslis: "First, the starting point is the ascertainment of the true character in law of the actual transaction, and not of some other transaction that might have been effected but was not. Second, to do that involves construing the documents; but the true construction of the documents, though important, is not always conclusive. In respect of the revenue authorities, extrinsic evidence is admissible if it tends to show the true character of the transaction. Third, the consideration given for an asset may, on the true character of the transaction, be wholly capital, wholly income, or partly one and partly the other ... Fourth, in determining the nature of any consideration, the true nature of the bargain is of high importance." Sims ea *Simon's Taxes* par A1.313 sê op 235: "Taxation law does not exist in a vacuum. It has regard to situations and transactions, the exact force and effect of which are determined and regulated by the general law. ... In other cases it is vital that the true legal position of the taxpayer in relation to a transaction giving rise to an item of apparent income should be appreciated, before any attempt is made to apply the taxing Act to the case." En op 237: "The general law is applied to determine the nature of a given transaction, and hence the legal effect of the actions of the parties. Whether the result of those actions in relation to the taxpayer brings him within the charge to tax is a question of tax law." Vinelott 1982 *Stat LR* 78 ondersteun dié uitgangspunt: "[T]hat in applying fiscal legislation properly

Die ware aard van 'n transaksie moet onomwonde vasgestel word voordat die inkomstebelastingriglyne toegepas word wat in die regspraak geïdentifiseer is om tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard te onderskei.⁶ Daar word verder aan die hand gedoen dat die aard van 'n transaksie sal bepaal welke riglyn toegepas behoort te word.⁷ Die relevante riglyn kan op objektiewe feite gebaseer wees of 'n subjektiewe element, naamlik die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige, kan 'n deurslaggewende rol speel.⁸ Daar word in oorweging gegee dat enige poging om sodanige riglyne of toetse toe te pas voordat definitiewe sekerheid oor die wese van die transaksie verkry is, waardeloos sal

interpreted, the judge is concerned with the substance of the transaction which it is sought to bring within its scope." Sien verder *Westminster v IRC* [1936] AC 1 25; *Henley v Murray* [1950] 1 All ER 908; Burgess 1982 *Stat LR* 92.

4. Campbell 1986 *Tax in Aust* 13 sê: "As with all transactions, before an alienation can be effective for tax purposes it must first be effective at law ..." In *Steinberg v FCT* (1975) 134 CLR 640 beklemtoon *chief justice* Barwick op 683 sekere beginsels wat by die toepassing van belastingreg relevant is. Hy sê: "Further, there are certain principles to be borne in mind which are quite basic in the application of a law of taxation. First, the legal effect of transactions which are not pretended or illusory must be regarded and allowed to be effective ..." 'n Soortgelyke standpunt word in *COT v Unilever Australia Securities Ltd* (1995) 30 ATR 134 deur die hof gehuldig. Sien op 141: "On the other hand, it will be necessary to analyse the true legal relationship of the parties by virtue of their dealings before considering their revenue implications." Sien *FCT v Cooling* (1990) 21 ATR 13 waar *judge* Hill op 23 verwys na die noodsaaklikheid om die werklike regs aard van 'n transaksie te bepaal. Hy sê: "This however does not mean that in determining the legal effect of a contract between parties (and therefore the characterisation of the payment made under it as being income or capital), regard may not be had to the whole factual matrix of which the contract forms part." In *Rotherwood Pty Ltd v FCT* (1994) 29 ATR 120 bevestig *judge* Carr op 136 voorgemelde standpunt. In *SP Investments Pty Ltd v FCT* (1993) 112 ALR 443 lewer *judge* Hill op 456 die vlg kommentaar: "[T]he court is required to consider the character of the receipt in the hands of the recipient having regard to all the circumstances of the transaction without a disproportionate emphasis upon the form in which the transaction has been structured ..." In *Cliffs International Inc v FCT* (1979) 142 CLR 140 beklemtoon *chief justice* Barwick ook dat die beskrywing wat partye aan 'n betaling gee nie deurslaggewend is nie. Hy sê op 148: "Then, the description given such payments by the parties cannot decide their quality. The nomenclature applied by the party or parties cannot foreclose the examination of what in truth the receipts or payments relevantly are." Sien ook *FCT v GKN Kwikform Services Pty Ltd* (1990) 21 ATR 1532 1538; *Reuter v FCT* (1993) 27 ATR 256 261; Squires 1983 *Tax in Aust* 635.

5. Sien Richardson 1980 *Tax in Aust* 275.

6. Sien hfst 3 waar die formulering van riglyne deur die howe by die betekenisvasstelling van wye terme bespreek word.

7. In *CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust* 1992 4 SA 39 (A), 54 SATC 271 wys ar Smalberger daarop dat daar 'n verskeidenheid van riglyne is wat toegepas kan word om die inkomste- of kapitale aard van 'n ontvangste te bepaal. Dit blyk dat die relevante riglyn wat toegepas moet word van die feite in die besondere geval afhang. Hy sê op 279: "There are a variety of tests for determining whether or not a particular receipt is one of a revenue or capital nature. They are laid down as guidelines only - there being no single infallible test of invariable application. ... The appropriate test in a matter such as the present is a well established one. The receipts ... will be revenue if they constitute 'a gain made by an operation of business in carrying out a scheme for profit-making' ..." (Kursivering bygevoeg.)

8. Sien hfst 9 waar die objektiewe en subjektiewe riglyne bespreek word om die onderskeid tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard te tref.

wees.⁹

Hier onder sal eerstens aandag geskenk word aan die leerstuk dat slegs aan die werklike transaksie tussen partye gevolg gegee word, en nie wat dit voorgee om te wees nie. Tweedens sal die toepassing van hierdie reël, en ander reëls¹⁰ wat skynbaar dieselfde regsgevolg het, deur die hof in die Suid-Afrikaanse regspraak ondersoek word.

2 PLUS VALET-STELREËL

2.1 Inleiding

In die algemeen formuleer kontrakparty 'n kontrak op so 'n wyse dat dit die ware ooreenkoms tussen hulle weerspieël. Die interpretasie van 'n kontrak kan egter tot probleme aanleiding gee indien die kontrakparty om bepaalde redes probeer om die werklike aard of inhoud van die ooreenkoms tussen hulle te verbloem. Die partye kan die kontrak 'n benaming gee of in 'n bepaalde vorm giet met die bedoeling om nie die ware aard van die ooreenkoms te openbaar nie.¹¹

Indien 'n hof moet beslis oor die regte en verpligtinge wat vir die partye uit 'n kontrak voortvloei, sal slegs aan die werklike transaksie gevolg gegee word, en nie wat dit volgens die vorm van die skriftelike ooreenkoms skyn te wees nie. Die stelreël *plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*¹² sal toepassing vind by die beoordeling van die regte en

⁹. Sien *CIR v Kelly* 1947 2 SA 1243 (A), 14 SATC 300 307 waar ar Greenberg die belangrikheid beklemtoon om die tipe transaksie vas te stel wat ter sprake is. Hy sê: "If the Legislature had meant to include in 'gross income' the purchase price of such rights, one would not have expected it to use the language which appears in the sub-section. Transactions of this kind are well known and are ordinarily described as a sale or a cession of a lease or of the rights under a lease, and there is no reason why, if this class of transaction was intended to be covered, the ordinary description of it should not have been employed. Instead of doing this, the Legislature has used language which, as I shall show presently, is generally applied to a different class of transaction."

¹⁰. Daar word o m in die regspraak verwys na die substansie teenoor die form van die transaksie en die werklike aard van 'n transaksie. Sien par 3 en par 4.

¹¹. Die partye kan byvoorbeeld woorde in 'n skriftelike ooreenkoms gebruik wat daarop dui dat hulle 'n koopkontrak gesluit het, maar dit beteken nie noodwendig dat hulle werklik bedoel het om 'n koopkontrak te sluit nie. Hulle kon inderdaad bedoel het om byvoorbeeld 'n huurkontrak aan te gaan. In *Zandberg v Van Zyl* 1910 AD 302 309 sê r Innes: "Now, as a general rule, the parties to a contract express themselves in language calculated without subterfuge or concealment to embody the agreement at which they have arrived. They intend the contract to be exactly what it purports; and the shape which it assumes is what they meant it should have. Not infrequently, however (either to secure some advantage which otherwise the law would not give, or to escape some disability which otherwise the law would impose), the parties to a transaction endeavour to conceal its real character. They call it by a name, or give it a shape, intended not to express but to disguise its true nature."

¹². Vertaal deur Hiemstra en Gonin *Drietalige Regswoordeboek*: "Die werklik beoogde doel weeg swaarder (is van meer betekenis) as die gehuigelde formulering (of inkleding)." Verder die *plus valet*-stelreël genoem.

verpligtinge wat uit 'n ooreenkoms voortvloei.¹³ By die toepassing van die *plus valet*-stelreël is die uitgangspunt dat daar aan die werklike kontrak gevolg gegee word en nie aan die gesimuleerde kontrak of skynvorm nie.¹⁴

Hier onder sal eerstens probeer word om te bepaal in watter omstandighede die *plus valet*-stelreël toepassing vind en tweedens of die howe in belastingkwessies die stelreël binne die geïdentifiseerde toepassingsveld aanwend.

2.2 Redes vir skynkontrak

Partye kan probeer om die werklike aard van die transaksie tussen hulle te verbloem deur 'n skynkontrak aan te gaan omdat hulle:

- i) derde partye wil mislei;
- ii) 'n bepaalde voordeel wat 'n statutêre regsreël bied, wil benut; of
- iii) 'n bepaalde nadeel wat 'n statutêre regsreël oplê, wil omseil.¹⁵

2.3 Inhoud van *plus valet*-stelreël

Die *plus valet*-stelreël is veral in twee omstandighede van toepassing:

- i) waar partye nie werklik bedoel om 'n kontrak aan te gaan nie, maar voorgee dat 'n kontrak wel aangegaan is; of
- ii) waar partye bedoel om wel 'n kontrak aan te gaan, maar die inhoud van die kontrak verbloem deur voor te gee dat hulle inderdaad 'n ander tipe kontrak of 'n ooreenkoms

¹³ Hierdie reël was ook in die Romeinse Reg bekend. In *Codex* 4.22.1 word die vlg oor dié reël gesê: "In contract the truth of the matter, rather than the writing, must be looked at." Hierdie reël is klaarblyklik later gebruik as bron vir die verdere bespreking van gesimuleerde transaksies deur die glossatore en kommentatore - sien Blecher 1974 *SALJ* 360. In *Zandberg v Van Zyl* 1910 AD 302 309 sê r Innes: "[W]hen a Court is asked to decide any rights under such an agreement, [dws 'n gesimuleerde ooreenkoms] it can only do so by giving effect to what the transaction really is; not what in form it purports to be. The maxim then applies *plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*." Sien ook *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369, 33 SATC 48 66; *ITC 1358* (1981) 44 SATC 155 164.

¹⁴ Volgens De Wet en Van Wyk *Handelsreg* 17 dui die *plus valet*-stelreël daarop dat die werklike bedoeling van die partye by simulatie deurslaggewend is, en nie wat hulle voorgee dat hulle wil nie. Sien die bespreking van die *plus valet*-stelreël in Christie *Contract* 414-416; Joubert 1992 *SALJ* 707 710-711; Joubert 1986 *TSAR* 348 351-356. Sien ook *Zandberg v Van Zyl* 1910 AD 302 309; *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369 395-396; *Du Plessis v Joubert* 1968 1 SA 585 (A) 598.

¹⁵ In *Zandberg v Van Zyl* 1910 AD 302 309 maak r Innes die vlg opm: "Not infrequently, however (either to secure some advantage which otherwise the law would not give, or to escape some disability which otherwise the law would impose), the parties to a transaction endeavour to conceal its real character." Sien verder *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369 395; Derksen *Benadering* 20-21; Joubert 1992 *SA Merc LJ* 137 139.

met 'n ander inhoud aangaan.¹⁶

'n Verbloemde transaksie is in wese 'n oneerlike transaksie. Die partye bedoel nie werklik om onderling die regsgevolge wat hulle na buite voorhou tot stand te bring nie. Dit wil sê, die partye sal onderling nie werklik aan die strekking van die kontrak uitvoering gee nie. Die doel van dié voorwendsel is gewoonlik om te mislei. Sodoende word die werklike ooreenkoms of transaksie tussen die partye verbloem.¹⁷

2.4 Saamgestelde transaksies

Soms gaan partye verskeie individuele ooreenkomste aan wat in wese deel is van een ondeelbare gesamentlike transaksie. Dit mag wees dat die partye voorgee dat die individuele ooreenkomste onafhanklike en afsonderlike bestaansreg het met die uitdruklike doel om hulle ware bedoeling te verbloem. Die howe oorweeg dan die ooreenkomste gesamentlik om die werklike bedoeling van die partye vas te stel. Indien die ooreenkomste saam beoordeel word, kan dit duidelik blyk dat die partye nooit die bedoeling gehad het dat die afsonderlike ooreenkomste volgens hulle strekking tussen die partye onderling moet geld nie.¹⁸

^{16.} Sien Aquilius 1942 *SALJ* 334-335; Joubert 1992 *SA Merc LJ* 137-139.

^{17.} In *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369 395-396 gee ar Watermeyer die vlg omskrywing van 'n verbloemde transaksie: "In essence [a disguised transaction] is a dishonest transaction: dishonest, in as much as the parties to it do not really intend it to have, *inter partes*, the legal effect which its terms convey to the outside world. The purpose of the disguise is to deceive by concealing what is the real agreement or transaction between the parties." In *Bailey v CIR* 1933 AD 204, 6 SATC 69 beslis ar Curlewis op 78: "By no stretch of imagination can one reasonably conclude that appellant intended to sell his valuable rights in the H.M. Association for the trifling amount of £7,750." In *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 sê ar Hefer op 240: "The real question is, however, whether they actually intended that each agreement would *inter partes* have effect according to its tenor." Sien ook *Naik v COT (SR)* 1959 1 SA 724 (FC), 22 SATC 97 103; *Relier (Pty) Ltd v CIR* 60 SATC 1 7.

^{18.} In *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 240 beslis ar Hefer: "That the parties did indeed deliberately cast their arrangement in the form mentioned, must of course be accepted; that, after all, is what they had been advised to do. The real question is, however, whether they actually intended that each agreement would *inter partes* have effect according to its tenor. If not, effect must be given to what the transaction really is." Sien ook *Du Plessis v Joubert* 1968 1 SA 585 (A) 597 599 waar ar Botha beslis dat die ooreenkomste saamgelees moet word om die werklike bedoeling van en ooreenkoms tussen die partye te bepaal. Die hof bevind dat die partye nooit die bedoeling gehad het dat die afsonderlike ooreenkomste volgens hulle strekking tussen die partye sal geld nie. In *S v De Jager* 1965 2 SA 616 (A) 628 word dié benadering ook bevestig. Dit blyk ook die benadering in die Engelse reg te wees. Sien *Aaron's Reefs Ltd v Twiss* 1896 AC 273 281 waar die hof beslis: "If by a number of statements you intentionally give a false impression and induce a person to act upon it, it is not the less false, although if one takes each statement by itself there may be a difficulty in showing that any specific statement is untrue." In *WT Ramsay Ltd v IRC; Eilbeck v Rawling* [1981] 1 All ER 865 (HL) 871 maak *lord Wilberforce* die vlg stelling: "If it can be seen that a document or transaction was intended to have effect as part of a nexus or series of transactions, or as an ingredient of a wider transaction intended as a whole, there is nothing in the doctrine to prevent it being so regarded; to do so is not to prefer form to substance or substance to form. It is the task of the courts to ascertain the legal nature of any transaction to which it is sort to attach a tax or a tax consequence and if that

2.5 Beperkte aanwending van *plus valet*-stelreël

By die toepassing van die *plus valet*-stelreël word daar nie altyd 'n duidelike onderskeid tussen die volgende tipes transaksies getref nie:¹⁹

- i) 'n ware transaksie wat beding is om 'n feitestel tot stand te bring wat buite die trefwydte van 'n bepaalde wetsvoorskrif val;²⁰
- ii) 'n oneerlike transaksie wat inderdaad binne die omvang van 'n wetsvoorskrif val, maar verbloem word om die skyn te skep dat dit buite val;²¹ en
- iii) 'n eerlike transaksie waar daar nie skynverwekking is nie, maar waar dit onseker is of

emerges from a series or combination of transactions intended to operate as such, it is that series or combination which may be regarded."

^{19.} Joubert 1992 *SALJ* 711 maak die vlg onderskeid: "In practice it may, however, be extremely difficult to distinguish between instances (a) where the parties to a contract purport to conclude contract A instead of contract B in order to circumvent certain adverse rules applicable to contract B, and (b) where the object of the parties is to circumvent the rules applicable to contract B by genuinely intending to conclude contract A ... There is therefore a real danger that contracts falling into the last-mentioned category of contracts may incorrectly be viewed as simulated contracts."

^{20.} In *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 238 wys ar Hefer na die algemene beginsel wat in die reg erken word dat kontrakpartye hulle sake so kan skik dat dit buite 'n bepaalde wetsvoorskrif sal val. Hierdie beginsel word ook in *Cactus Investments (Pty) Ltd v CIR* (1999) 61 SATC 43 deur ar Hefer erken. Hy sê op 48: "But, if the wording is clear, it must be applied however harsh the result might be. The taxpayer's remedy is to arrange his affairs, so far as he is able, so as not to attract these results." Tiley 1992 *CLJ* 435 wys ook daarop dat die hof nie die bevoegdheid het om 'n feitestel te herskep om dit binne die trefwydte van 'n wet te bring nie. Derksen *Benadering* 30 kom tot dieselfde gevolgtrekking. Hy sê: "Feite kan egter slegs een inhoud hê. 'n Wetstoepasser het dus nie die bevoegdheid om, deur die uitoefening van 'n waarde-oordeel, 'n ander inhoud daaraan te gee as wat dit werklik het nie."

^{21.} Hierdie onderskeid geld ook tov transaksies *in fraudem legis*. In *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530 548 sê hr Innes: "But an Act thus construed may nevertheless be evaded; parties may genuinely arrange their transactions so as to remain outside its provisions. Such a procedure is, in the nature of things, perfectly legitimate. There is nothing in the authorities, as I understand them, to forbid it. Nor can it be rendered illegitimate by the mere fact that the parties intend to avoid the operation of the law, and that the selected course is as convenient in its result as another which would have brought them within it. An attempted evasion, however, may proceed on other lines. The transaction contemplated may in truth be within the provisions of the statute, but the parties may call it by a name or cloak it in a guise, calculated to escape those provisions. Such a transaction would be *in fraudem legis*; the Court would strip off its form and disclose its real nature, and the law would operate." Sien ook 560 waar ar Solomon dié standpunt bevestig. In *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369, 33 SATC 48 66-67 verwys ar Watermeyer na bg probleem: "The blurring of this distinction between an honest transaction devised to avoid the provisions of a statute and a transaction falling within the prohibitory or taxing provisions of a statute but disguised to make it appear as if it does not, gives rise to much of the confusion which sometimes appears to accompany attempts to apply the maxim quoted above." Sien Derksen 1990 *De Rebus* 212; Joubert 1992 *SALJ* 711. Hierdie onderskeid word ook in die Engelse reg gemaak. In *Bullivant v Attorney-General* (1901) AC 196 201 sê *lord Lindley*: "As I have said, there are two ways of constructing the word 'evade', one is that a person may go to a solicitor and ask him to keep out of an Act of Parliament - how to do something which does not bring him within the scope of it. That is evading in one sense, but there is nothing illegal in it. The other is, when he goes to his solicitor and says, 'Tell me how to escape from the consequences of the Act of Parliament, although I am brought within it.' That is an act of quite a different character."

die feitestel wat tot stand gekom het binne die omvang van die betrokke statutêre feitestel val wat sekere regsgevolge sal laat intree.²²

Bogemelde onderskeid illustreer duidelik die beperkings waaraan die toepassing van die *plus valet*-stelreël onderhewig is. By die toepassing van die *plus valet*-stelreël moet 'n hof oortuig wees dat daar 'n definitiewe bepaalbare en werklike bedoeling is wat van die gesimuleerde bedoeling van die partye verskil. Indien die partye inderdaad bedoel dat 'n ooreenkoms die gevolge moet hê wat die strekking daarvan aandui, sal die *plus valet*-stelreël nie van toepassing wees nie. In sodanige geval sal daar geen gehuigelde formulering wees nie. Dit wil sê, die partye probeer nie om hulle werklike bedoeling te verbloem deur 'n skyntransaksie aan te gaan nie. Die transaksie wat hulle aangaan, is nie 'n voorwendsel of verdigsel nie. Die howe sal gewoonlik sodanige transaksies eerbiedig.²³

2.6 Opregte bedoeling

Die blote feit dat die partye "opreg bedoel" het om 'n bepaalde tipe individuele kontrak aan te gaan wat deel van 'n vooraf bedinkte skema is, blyk nie noodwendig deurslaggewend te wees nie. Sodanige vooraf bedinkte skema kan uit meer as een transaksie bestaan. Die transaksies moet gesamentlik beoordeel word om die werklike bedoeling van die partye met die skema as geheel, en die individuele transaksies onderling, vas te stel. Die betrokke ooreenkoms kan egter bloot 'n nodige prosedurele stap in die uitvoering van die saamgestelde skema wees. Die partye se "opregte bedoeling" om 'n sekere tipe kontrak aan te gaan wat spesifieke terme het, sal nie noodwendig hulle werklike bedoeling met betrekking tot die inhoud en strekking van die betrokke kontrak weerspieël nie.²⁴

²² Sien Derksen *Benadering* 25; Derksen 1990 *De Rebus* 212.

²³ In *Zandberg v Van Zyl* 1910 AD 302 309 omskryf ar Innes die beperkinge van die *plus valet*-stelreël as volg: "But the words of the rule indicate its limitations. The Court must be satisfied that there is a real intention, definitely ascertainable, which differs from the simulated intention. For if the parties in fact mean that a contract shall have effect in accordance with its tenor, the circumstances that the same object might have been attained in another way will not necessarily make the arrangement other than it purports to be." Sien ook *Union Government v Van Solen* 1916 AD 92 101; *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369 379, 33 SATC 48 66; *Pretorius v CIR* 1984 2 SA 619 (T), 46 SATC 34 40. Dit blyk ook die uitgangspunt in Australië te wees. In *FCT v Lau* (1984) 57 ALR 107 120 maak *judge* Beaumont die vlg opm: "Once it is concluded that the documentation is real enough and that the transactions are otherwise genuine, there is no room for any suggestion of a sham." Sien ook *Mullens v FCT* (1976) 135 CLR 290 316.

²⁴ Sien Dyzenhaus 1982 *SALJ* 544 waar hy tov *Skjelbreds Rederi v Hartless* 1982 2 SA 710 (A) in oorweging gee dat die sessie ernstig bedoel is omdat dit die enigste manier was waarop die gewenste voordeel verkry kon word. Daar word egter aan die hand gedoen dat dié maatstaf nie noodwendig deurslaggewend is nie. In *Du Plessis v Joubert* 1968 1 SA 585 (A) 599 is beslis dat alhoewel die individuele ooreenkomste van 'n vooraf bedinkte skema daarop dui dat die partye verkoop-ooreenkomste ten opsigte van onverdeelde aandele in eiendom aangegaan het, die werklike bedoeling van die partye met die skema was om ruil-ooreenkomste aan te gaan. Hierdie afleiding was duidelik toe al die ooreenkomste gesamentlik beoordeel is. In *Bailey v CIR*

2.7 Fraus legis-reël

'n Transaksie of kontrak *in fraudem legis*²⁵ is tradisioneel omskryf as:

- i) 'n kontrak wat teenstrydig met die doel of beginsel van 'n wet is sonder om die letterlike betekenis van die wetsbepaling te verontagsaam;²⁶ en
- ii) 'n kontrak waar daar 'n skyn verwek is om 'n feitestel tot stand te bring wat vir die partye voordelig is omdat dit binne die trefwydte van die statutêre feitestel val.²⁷

Eersgenoemde aanwending van die *fraus legis*-reël dui op 'n sekere benadering tot die uitleg van 'n wetsvoorskrif. Dit handel oor 'n regspraak, naamlik wat die trefwydte van die wetsvoorskrif in ooreenstemming is. 'n Persoon sal *in fraudem legis* optree waar hy 'n feitestel tot stand bring wat nie binne die trefwydte van die letterlike bewoording van 'n wetsvoorskrif val

1933 AD 204, 6 SATC 69 was die feit dat Bailey opreg bedoel het om die maatskappy in te lyf en die maatskappy te likwideer en 'n liwidasieldividend te betaal nie van deurslaggewende belang nie. Die kardinale vraag is of Bailey werklik bedoel het dat elke transaksie onderling tussen die betrokke partye die gevolge sal hê ooreenkomstig die strekking of inhoud daarvan. Daar word in ooreenstemming gegee dat die oprigting van die maatskappy impliseer dat Bailey (as oprigter van die maatskappy) werklik moes bedoel het dat dit as 'n maatskappy sou funksioneer. Dit was egter nie die geval nie. In *CIR v RB Saner* 1927 TPD 162, 2 SATC 199 wys r Tindall daarop dat dit nie voldoende is dat die partye gedink het hulle het die bedoeling om 'n verkoopkontrak aan te gaan nie. Die bedoeling moet as 'n feit bewys word, afsonderlik van wat gedink is. Hy sê op 208: "It was not enough for the parties to think that they had the intention, the intention must be proved as a fact apart from what they thought. And the price must be real and serious." Sien ook *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 240 waar ar Hefer hierdie uitgangspunt bevestig: "That the parties did indeed deliberately cast their arrangement in the form mentioned, must of course be accepted; that, after all, is what they have been advised to do. The real question is, however, whether they actually intended that each agreement would inter partes have effect according to its tenor." Sien verder *Relier (Pty) Ltd v CIR* 60 SATC 17.

²⁵. Hiemstra en Gonin *Regswoordeboek* vertaal die uitdrukking *in fraudem legis* as: "ter ontduiking van 'n wet".

²⁶. Die klassieke betekenis van hierdie beginsel in die Romeinse Reg is te vind in die *Digesta* (D.1.3.29): "A man who does what a statute forbids transgresses a statute; a man who contravenes an intention of a statute without disobeying the actual words, commits a fraud on it" en (D.1.3.30): "A fraud is committed on a statute when something is done which the statute desired should not be done, but did not actually forbid; the difference between fraud on law and transgression of it is the same of that between speech and intention." (Sien die vertaling Aquilius 1942 *SALJ* 336.) Sien die beslissing van r Wessels in die hof *a quo* (TPD) in *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530 533 waar hy 'n handeling wat *in fraudem legis* verrig is, beskryf as: "an act which does not at first sight fall within the wording of the law is an illegal act if it falls clearly within the mischief aimed at by the law". Ar De Villiers onderskryf in die hoërhof dié standpunt van r Wessels - sien 564-565. Sien ook in dié verband Derksen *Benadering* 269-272; Derksen 1995 *SALJ* 96-97; Zimmerman *Obligations* 702; Joubert 1992 *SA Merc LJ* 137 140; Aquilius 1942 *SALJ* 340; Blecher 1974 *SALJ* 361. In die appêlhofbeslissing in *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530 544-545 verskil hr Innes (deel van die meerderheidsuitspraak) van r Wessels en beslis dat bg passasies betrekking het op transaksies wat inderdaad binne die trefwydte van 'n regsreël val, maar uitdruklik verbloem is om dit te ontwyk. Sien ook 558: ar Solomon ondersteun die standpunt, vlgs hom is die passasies bloot 'n toepassing van die *plus valet*-reël.

²⁷. Sien Derksen *Benadering* 21 wat dié onderskeid maak en die gesag waarna hy verwys.

nie, maar wel die doel of *ratio legis* van die wet oortree.²⁸

Die *fraus legis*-reël word in die Suid-Afrikaanse reg nie as 'n onafhanklike regsreël beskou nie. Dit is bloot 'n spesiale aanwending van die *plus valet*-stelreël en kan as 'n onderafdeling van dié stelreël beskou word.²⁹ 'n Transaksie of kontrak is *in fraudem legis* wanneer die partye die ware aard van 'n transaksie verbloem om te voorkom dat die transaksie binne of buite die trefwydte van 'n wetsbepaling val. Hierdie aanwending van die *fraus legis*-reël het dus betrekking op 'n feitevraag, naamlik wat die werklike feite van die omstandighede is wat oorweeg word.³⁰

Waar partye die werklike bedoeling het om 'n bepaalde transaksie aan te gaan, sal die meegaande bedoeling om 'n beswarende wetsbepaling te vermy nie noodwendig op 'n verbloemde transaksie *in fraudem legis* dui nie.³¹ Die geregshowe moet in sodanige omstandighede beslis of die ware transaksie binne die trefwydte van die beswarende wetsbepaling val, of nie. Dit wil sê, die hof moet oorweeg of die feitestel wat tot stand gebring is binne die omvang van die statutêre feitestel val.³²

²⁸. Sien Derksen 1995 SALJ 96-97, veral vn 43 op 97; Aquilius 1942 SALJ 340. Sien ook die minderheidsuitspraak van ar De Villiers in *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530 564.

²⁹. In *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530 547 formuleer hr Innes die *fraus legis*-reël as volg: "[The *fraus legis* rule] is merely a branch of the fundamental doctrine that the law regards the substance rather than the form of things - a doctrine common, one would think, to every system of jurisprudence and conveniently expressed in the maxim *plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*." Sien Joubert 1992 SALJ 711. Sien *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 239 waar hierdie uitgangspunt bevestig is.

³⁰. In *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369 396, 33 SATC 48 67 omskryf ar Watermeyer 'n transaksie *in fraudem legis* as: "The parties wish to hide the fact that their real agreement or transaction falls within the prohibition or is subject to the tax, and so they dress it up in a guise which conveys the impression that it is outside of the prohibition or not subject to the tax. Such a transaction is said to be *in fraudem legis*, and is interpreted by the courts in accordance with what is found to be the real agreement or transaction between the parties." Sien ook Derksen 1995 SALJ 97 vn 43.

³¹. In *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530 548 beslis hr Innes: "[P]arties may genuinely arrange their transactions so as to remain outside [an act's] provisions. Such a procedure is, in the nature of things, perfectly legitimate." Ar Solomon 560 bevestig ook hierdie benadering. In *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd Ltd* 1941 AD 369, 33 SATC 48 66-67 maak ar Watermeyer die vlg onderskeid: "A transaction is not necessarily a disguised one because it is devised for the purpose of evading the prohibition in the Act or avoiding liability for the tax imposed by it. A transaction devised for that purpose, if the parties honestly intend it to have effect according to its tenor, is interpreted by the courts according to its tenor, and then the only question is whether, so interpreted, it falls within or without the prohibition or tax." In *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 verwys ar Hefer op 238 na die algemene beginsel in ons reg "which permits parties to arrange their affairs so as to remain outside the provisions of a particular statute".

³². Sien *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530 waar ar Solomon tsv sy persoonlike siening tot dié gevolgtrekking kom. Hy sê op 562: "The fact of the matter is that Dadoo has succeeded in keeping outside of the statute prohibiting Asiatics from owning land by taking advantage of the Company Act. The

2.8 Sluier van regspersoonlikheid³³

Die "sluier van regspersoonlikheid" ten opsigte van die maatskappy kan verontagsaam word deur die *plus valet*-stelreël in ag te neem. Indien die werklike feite daarop dui dat daar 'n wangebruik van regspersoonlikheid is, kan 'n hof dit verontagsaam en aanspreeklikheid vasstel waar dit behoort te wees.³⁴ Indien daar 'n element van onbehoorlike optrede betrokke was by die oprigting of die gebruik van die maatskappy of die verrigting van sy aktiwiteite, sal die verontagsaming in die algemeen geregverdig wees.³⁵ Daar word aan die hand gedoen dat waar 'n maatskappy opgerig is, maar daar nooit werklik bedoel is dat die opgerigte maatskappy inderdaad as 'n maatskappy sou funksioneer nie, kan dit op onbehoorlike optrede by die oprigting van 'n maatskappy dui.³⁶ Daar word verder aan die hand gedoen dat 'n maatskappy as maatskappy sal funksioneer indien die doel met die oprigting van die maatskappy was om die bedryf van 'n besigheidsonderneming te bevorder en te vergemaklik

result, it may be admitted, is far from satisfactory, and is one at which I regret that I feel compelled to arrive."

³³ Die Engelse frase "piercing of the corporate veil" word in Afrikaans vertaal met die "verontagsaming van die sluier van regspersoonlikheid".

³⁴ Wanneer oorweeg word of die regspersoonlikheid van 'n maatskappy verontagsaam kan word, behoort die *plus valet*-stelreël in ag geneem te word. Hierdie standpunt word in *Cape Pacific Ltd v Lubner Controlling Investments (Pty) Ltd* 1995 4 SA 790 (A) deur ar Smalberger bevestig. Hy beslis op 802: "And in determining whether or not it is legally appropriate in given circumstances to disregard corporate personality, one must bear in mind 'the fundamental doctrine that the law regards the substance rather than the form of things - a doctrine common, one would think, to every system of jurisprudence and conveniently expressed in the *maxim plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*.'" En op 803-804: "And a court would then be entitled to look to substance rather than form in order to arrive at the true facts, and if there has been a misuse of corporate personality, to disregard it and attribute liability where it should rightly lie."

³⁵ In *Cape Pacific Ltd v Lubner Controlling Investments (Pty) Ltd* 1995 (4) SA 790 (A) oorweeg ar Smalberger die verskillende omstandighede waarin 'n hof geregtig is om die sluier van regspersoonlikheid te lig. Hy kom op 803 tot die vlg gevolgtrekking: "Suffice it to say that they [die omstandighede] would generally have to include an element of fraud or other improper conduct in the establishment or use of the company or the conduct of its affairs." (Kursivering bygevoeg.)

³⁶ In *Cape Pacific Ltd v Lubner Controlling Investments (Pty) Ltd* 1995 (4) SA 790 (A) oorweeg ar Smalberger die omstandighede wat daarop sal dui dat daar onbehoorlike optrede aanwesig was. Hy verwys na die vereistes wat die hof benede klaarblyklik stel en gee op 804 in oorweging: "It is not necessary that a company should have been conceived and founded in deceit, and never have been intended to function genuinely as a company, before its corporate personality can be disregarded ..." Dit wil voorkom of ar Smalberger meen hierdie omstandighede is te eng omskryf. Hy is nie bereid om die sluier van regspersoonlikheid slegs in voorgemelde omstandighede te lig nie. Ontsluiering kan vlg hom ook plaasvind waar die maatskappy wettig opgerig en bedryf is, maar as 'n fasade misbruik word op die tydstip wat die betrokke transaksies aangegaan word. Hy sê op 804: "Thus if a company, otherwise legitimately established and operated, is misused in a particular instance to perpetrate a fraud, or for a dishonest or improper purpose, there is no reason in principle or logic why its separate personality cannot be disregarded in relation to the transaction in question (in order to fix the individual or individuals responsible with personal liability) while giving full effect to it in other respects." Daar word aan die hand gedoen dat ar Smalberger bloot die omstandighede wat op onbehoorlike optrede kan dui wyer omskryf. Hy beperk dit nie bloot tot omstandighede wat verband hou met die oprigting van die maatskappy nie. Hy verskil nie in beginsel van die

vir 'n aantal persone.³⁷ In die inkomstebelastingreg is die regspersoonlikheid van 'n maatskappy ook verontagsaam deur die *plus valet*-stelreël toe te pas.³⁸

2.9 Faktore wat op simulاسie dui

2.9.1 Feitevraag

Uit 'n bewysregtelike oogpunt is dit nie altyd maklik om aan te toon dat die partye 'n skynkontrak aangegaan het nie.³⁹ Die vraag of die partye die ware ooreenkoms tussen hulle verbloem deur 'n skynkontrak aan te gaan, is 'n feitevraag en geen algemene reël kan neergelê word nie.⁴⁰ Die howe oorweeg die getuienis van die partye en alle omringende omstandighede om die werklike bedoeling van die partye vas te stel.⁴¹ Die enigste geskilpunt

omstandighede wat die hof benede uitwys nie.

- ³⁷. Die doel van 'n mpy word deur Larkin 1989 1 SA Merc LJ 271 uitgewys. Hy sê op 296: "[T]he company is something which has a clear purpose, the facilitation and encouragement of business enterprise by large and small numbers of people." In *Cape Pacific Ltd v Lubner Controlling Investments (Pty) Ltd* 1995 4 SA 790 (A) ondersteun ar Smalberger voorgenoemde uitgangspunt op 810.
- ³⁸. In *Bailey v CIR* 1933 AD 204, 6 SATC 69 is kapitaal nie in die mpy belê met die bedoeling dat daar ooreenkomstig sy statute en akte van oprigting 'n besigheid bedryf sou word nie. Die mpy is bloot om een doel opgerig, nl om die winste in die vennootskap op 'n belastingvriendelike wyse aan Bailey uit te keer. Binne drie dae nadat die mpy geïnkorporeer is, is besluit om die mpy vrywillig te likwideer. Dit is duidelik dat daar nooit werklik bedoel is dat die mpy inderdaad as 'n mpy sou funksioneer nie. Daar word aan die hand gedoen dat ar Curlewis volkome gelyk gehad het om die afsonderlike regspersoonlikheid van die mpy te verontagsaam en Bailey te belas asof hy die winste direk uit die vennootskap gekry het. Sien egter die standpunt van Derksen *Benadering* 25 vn 33 wat in oorweging gee dat dit te betwyfel is of hier werklik 'n verbloemde transaksie was. Hy doen aan die hand dat daar geen onsekerheid oor die "real transaction" was nie. Die feite is aanvaar dat die maatskappy opgerig en daarna gelikwideer is en dat 'n likwidasiëdividend inderdaad betaal is. Vlgc hom is daar geen skyn verwek nie.
- ³⁹. Blecher 1974 SALJ 364 370 wys daarop dat die Glossatore en Kommentatore probleme ondervind het om te bewys dat 'n skynkontrak aangegaan is. Hulle het dié probleem aangespreek deur sekere vermoedens te formuleer wat daarop sou dui dat skynverwekking plaasgevind het.
- ⁴⁰. In *Zandberg v Van Zyl* 1910 AD 302 309 sê r Innes: "The enquiry, therefore, is in each case one of fact, for the right solution of which no general rule can be laid down." In *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369, 33 SATC 48 58 bevestig hr De Wet hierdie standpunt. Sien ook Derksen *Benadering* 24: "Die ignorering van 'n skynverwekking en die gee van gevolg aan die ware feite is 'n bewysregtelike aangeleentheid. Dit gaan dus hier oor die beantwoording van 'n feitelike vraag en nie 'n regsvraag nie." In *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 bevestig ar Hefer bg standpunt in die *Zandberg*-beslissing. Hy sê op 239: "[T]he factual enquiry referred to in the last sentence is thus to ascertain the actual intention of the contracting parties."
- ⁴¹. In *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369, 33 SATC 48 58 maak hr De Wet in sy minderheidsuitspraak die vlg stelling: "[I]f the court on a consideration of all the circumstances comes to the conclusion that the transaction was in fact not what it purported to be, it follows that however honestly the parties thought that their intention was in accord with the simulated transaction, that was not their real intention." In *Vasco Dry Cleaners v Twycross* 1979 1 SA 603 (A) 616 sê war Hoexter: "The actual meaning of the parties is to be gauged from all the circumstances of the case ..." Die *parol evidence*-reël, nl dat die skriftelike stuk waarin 'n regshandeling of transaksie beliggaam is afdoende bewys van die terme daarvan is, beperk nie die aanwending van die *plus valet*-stelreël nie. Dws, die hof is nie beperk tot die terme van die

behoort te wees of die partye inderdaad bedoel het om gebonde te wees aan al die terme van die ooreenkoms wat hulle gesluit het. Indien die hof die afleiding maak dat die partye inderdaad dit bedoel het wat die terme van die kontrak aandui, kan daar nie sprake van simulatie wees nie. In sodanige omstandighede is daar geen gehuigelde formulering nie. Die feit dat die doelwit wat met die kontrak bereik is op 'n ander wyse bereik kan word, maak nie noodwendig die ooreenkoms iets anders as wat dit in werklikheid is nie.⁴²

2.9.2 Kontrakterme

Die hoewe vergelyk die terme van die ooreenkoms wat oënskynlik gesluit is met die wesenlike eienskappe van die tipe kontrak wat na bewering deur die partye aangegaan is, om vas te stel of die ooreenkoms in oorweging bloot 'n skynkontrak is.⁴³ Die terme wat beding word, kan in die lig van die betrokke feitestel onrealisties en bloot denkbeeldig wees.⁴⁴

Die regte en verpligtinge van die partye word ook opgeweeg teen die regte en verpligtinge wat gewoonlik voorkom by die tipe kontrak wat na bewering aangegaan is. Soms is die regte

geskrewe dokument om die werklike feitestel (die terme van die ooreenkoms wat op die werklike bedoeling van die partye gebaseer is) vas te stel nie. Sien *Cohen v CIR* 1948 4 SA 616 (T), 15 SATC 289. In die Engelse reg het die hoewe ook bevestig dat alle omringende omstandighede in ag geneem moet word om te bepaal of 'n ooreenkoms 'n skynkontrak is. Sien in dié verband *Beckett v Tower Assets Co* (1891) 1 QB 1 waar *judge Cave* op 25 sê: "The real question is what is the intention of the parties? And to answer this question we must have regard to the form of the transaction, but more particularly to the substance, the position of the parties, and the whole of the circumstances under which the transaction came about."

⁴² Sien *Zandberg v Van Zyl* 1910 AD 302 310-311; *Union Government (Minister of Finance) v Van Soelen* 1916 AD 92 101; *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369 383. Sien ook Joubert 1992 SALJ 717; Joubert 1986 TSAR 353; Derksen *Benadering* 25.

⁴³ Sien *Union Government (Minister of Finance) v Van Soelen* 1916 AD 92 101-102 waar hr Innes die bepaalde bedinge van die transaksie in oorweging opweeg teen die wesenlike eienskappe van 'n koopkontrak om sodoende te bepaal of die partye 'n koopkontrak aangegaan het. In *Oosthuizen v Standard Credit Corporation Ltd* 1993 3 SA 891 (A) 911 bepaal ar Kumleben die *essentialia* van 'n huurkontrak en vgl dit met die kontrak wat die partye aangegaan het om die werklike aard van die ooreenkoms te bepaal. In *CIR v RB Saner* 1927 TPD 162, 2 SATC 199 oorweeg r Tindall die *essentialia* van 'n koopkontrak en maak op 207 die vlg gevolgtrekking: "But the directors could not make the transaction a sale merely by calling it such, if the essentials of a sale were not present." Sien Joubert 1992 SALJ 702 712 waar die skrywer in oorweging gee dat voorgenoemde prosedure nooit deur die hoewe gevolg word nie. Daar word aan die hand gedoen dat dié benadering wel in bg hofbeslissing gevolg is. Sien ook Derksen *Benadering* 24 wat na dié benadering verwys.

⁴⁴ In *Union Government (Minister of Finance) v Van Soelen* 1916 AD 92 103 wys hr Innes daarop dat die opsie wat in die ooreenkoms verleen is om die grond te koop geheel en al teenstrydig is met 'n afleiding dat die grond alreeds verkoop is. Sien ook *Vasco Dry Cleaners v Twycross* 1979 1 SA 603 (A) 616. In *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 241 het die huurkontrak met die pensioenfondse verskeie terme bevat wat in die bepaalde omstandighede bloot denkbeeldig was omdat die onderverhuuringsooreenkoms gelyktydig met die huurooreenkoms aangegaan is en dit nooit bedoel is dat die pensioenfonds die eiendom sou okkupeer nie. Ar Hefer bevind op 241: "So regarded there is a distinct air of unreality about the agreements."

en verpligtinge wat vir die onderskeie partye beding word so ongehoord en onrealisties dat dit die beweerde bedoeling van die partye onder verdenking bring.⁴⁵

Ongewone terme of bedinge in 'n kontrak wat nie kenmerkend aan daardie besondere tipe kontrak is nie, word dikwels as deurslaggewende aanduidings van simulatie beskou.⁴⁶ Die buitengewone aard van sekere terme in 'n bepaalde ooreenkoms kan ernstige twyfel laat ontstaan of dit inderdaad die bedoeling van die partye was om sodanige kontrak te beding.⁴⁷

Denkbeeldige en teenstrydige bepalings in verskillende kontrakte wat deel uitmaak van 'n vooraf bedinkte skema, kan daarop dui dat daar in werklikheid 'n stilswyende verstandhouding tussen die partye is wat nie openbaar is nie.⁴⁸

Die vorm van die kontrak, en veral die terminologie wat eie aan 'n sekere tipe kontrak is, word deur die howe as sterk aanwysende faktore beskou om 'n afleiding te maak oor die kontrak wat die partye werklik bedoel het om aan te gaan.⁴⁹ Die howe beskou ook sekere terme as tiperend van bedinge wat sal voorkom waar die partye beoog om 'n gesimuleerde kontrak aan te gaan.⁵⁰

^{45.} Sien *Zandberg v Van Zyl* 1910 AD 302 312 waar r Innes verwys na die merkwaardige bepaling in die beweerde verkoopkontrak, nl dat die verkoper die reg sal hê om die koopsaak te eniger tyd gratis te gebruik vir enige tydperk. Hy kom tot die gevolgtrekking dat die koper nie die regte kon uitoefen wat 'n eienaar gewoonlik tov 'n koopsaak het nie.

^{46.} Ongewone bedinge wat in die kontrak voorgekom het, nl dat die koper van feitlik al sy voorregte as eienaar ontnem is en die ander "verdagte" omstandighede wat teenwoordig was, noop r Solomon in *Zandberg v Van Zyl* 1910 AD 302 320 om te bevind dat die partye nie werklik beoog het om 'n koopkontrak aan te gaan nie. Hy bevind hulle werklike bedoeling was om die saak in pand te gee. R Innes sê op 309: "[T]hese simulations may be detected by considering the facts leading up to the contract, and by taking account of any unusual provision embodied in it." In *Vasco Dry Cleaners v Twycross* 1979 1 SA 603 (A) beklemtoon war Hoexter die ongewone kontrakbedinge. Hy sê op 616: "The actual meaning of the parties is to be gauged from all the circumstances of the case including ... an examination of such unusual provisions as are to be found in the contract." In *Skjelbreds Federi v Hartless* 1982 2 SA 710 (A) 734 verwys ar Rabie ook na die ongewone verklaring in die ooreenkoms dat die sessionaris "shall ... be a principal in its own right and not an agent" van die sedent. In *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 241 het die feit dat die pensioenfonds nie huurgeld vir die eerste vier maande betaal het nie, bygedra tot die afleiding wat die hof gemaak het dat skynkontrakte gesluit is. Ar Hefer sê ook op 242: "But the fact remains that it was obvious to all concerned that this was no ordinary transaction."

^{47.} In *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 sou die kontrakte wat die partye gesluit het tot gevolg hê dat die reg om die gebou op te rig in die onderhuurders vestig en nie in die eienaars van die eiendom nie. Ar Hefer is van mening dat die gevolg nie werklik deur die partye bedoel kon gewees het nie. Hy bevind op 242: "I find it difficult to accept that so startling a result, could have been actually intended."

^{48.} In *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 sê ar Hefer op 241: "These anomalies are consistent with a wider, unexpressed agreement or tacit understanding the terms of which have not been divulged."

^{49.} Sien die uiteensetting deur Joubert 1992 SALJ 712 en die gesag waarna hy daar verwys.

^{50.} Bedinge wat binne hierdie kategorie val, is waar 'n koop-ooreenkoms aangegaan word, maar die koper (eienaar) van omtrent alle voordele wat aan sy eienaarskap kleef, ontnem word. Sien *Zandberg v Van Zyl*

2.9.3 Doel

Die doel wat die kontrakpartye met die aangaan van die ooreenkoms wil bereik, is 'n faktor wat oorweeg word om simulاسie aan te dui.⁵¹ Daar word aandag gegee aan die rede waarom die partye die beweerde kontrak wou aangaan. Die doelwit van die partye moet versoenbaar wees met die kontrak wat na bewering tot stand gekom het.⁵²

In sommige uitsprake het die hofe beslis dat die doel van die transaksie nie deurslaggewend is nie. Die doel van twee tipes transaksies kan wesenlik dieselfde wees, maar die aard van die transaksies kan wesenlik verskil.⁵³

2.9.4 Ekonomiese realiteite

Die ekonomiese realiteite van 'n transaksie is ook een van die faktore wat die hofe in ag neem om tot die gevolgtrekking te kom dat die partye inderdaad nie die kontrak beoog het wat hulle na bewering gesluit het nie.⁵⁴ Die feit dat die skyntransaksie aan die partye 'n

1910 AD 302 309-310 319.

^{51.} In *Zandberg v Van Zyl* 1910 AD 301 313 317 oorweeg sowel r Innes as r Solomon wat die doelwit ("object") van die partye was om die gesimuleerde kontrak aan te gaan.

^{52.} Sien *Union Government (Minister of Finance) v Van Soelen* 1916 AD 92 102. In *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 verwys ar Hefer ook na die doel van die partye met die skema. Hy sê op 241-242: "When the parties' representatives sat down to sign the documents they knew precisely what the purpose of the exercise was." En op 243: "The purpose could well have been to conceal the real or complete terms of what the parties truly intended but chose not to express." In *CIR v RB Saner* 1927 TPD 162, 2 SATC 199 wys r Tindall daarop dat dit nie voldoende is dat die partye gedink het hulle het die bedoeling om 'n verkoopkontrak aan te gaan nie. Die bedoeling moet as 'n feit bewys word, afsonderlik van wat gedink is. Hy sê op 208: "It was not enough for the parties to think that they had the intention, the intention must be proved as a fact apart from what they thought. And the price must be real and serious."

^{53.} Sien Joubert 1992 SALJ 713. In *Tucker v Ginsberg* 1962 2 SA 58 (W) sê r Trollip op 62: "As each party has given the transactions a different label, I think that it is appropriate to add here that the label used is not decisive. Despite the label, the Court must look at the nature of the transaction and not its object because, as stated above, the object is the same in both cases ... and in ascertaining its nature the Court must have regard mainly to its substance and not merely its form."

^{54.} Die vlg ekonomies relevante faktore is deur die hofe geïdentifiseer. In *Zandberg v Van Zyl* 1910 AD 302 319 wys r Solomon daarop dat geen vergoeding beding is vir die onbepaalde gebruik van die koopvoorwerp deur die verkoper nie. In *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369 403 wys ar Watermeyer daarop dat die voordeel wat die transaksie vir die partye gebied het, so voordelig was dat dit moeilik is om te aanvaar dat hulle inderdaad nie die bedoeling gehad het om die transaksie aan te gaan nie. In *Skjelbreds Rederi v Hartless* 1982 2 SA 710 (A) 734 blyk dit dat die substansie van die transaksie was dat die sessionaris nie geregtig was om die opbrengs van die eis wat na bewering uit en uit aan hom gesedeer is, te hou nie. Die vorderingsregte wat aan Hartless gesedeer is, was bloot 'n leë dop met geen ekonomiese inhoud nie. Scott *Quo Vadis* 62 vn 62 is van mening dat die hof in die *Hartless*-saak die verouderde benadering tot skynhandelinge gevolg het, "waarvolgens die teorie mbt skynhandelinge gekoppel is aan die *fraus legis*-leerstuk met die gevolg dat elke regshandeling as gesimuleer beskou word as die ekonomiese en praktiese gevolge daarvan nie in ooreenstemming is met die gewone regsgevolge van die regshandeling wat die partye gekies het nie." Vlg Scott 62 is die moderne benadering tot skynhandelinge dat partye die uiterlike

voordeel bied wat nie met die werklike transaksie haalbaar is nie, word ook deur die hof in ag geneem.⁵⁵ Die waarde van die koopsaak wat partye vervreem en die koopprys wat daarvoor betaal word, moet ekonomies realisties wees.⁵⁶

3 "SUBSTANCE VERSUS FORM"

Die benadering dat die substansie van 'n transaksie, en nie die vorm nie, deurslaggewend is, word soms as 'n alternatiewe benaming vir die *plus valet*-stelreël gebruik.⁵⁷ Die begrip "substansie" verwys na die werklike inhoud van die ooreenkoms wat die partye inderdaad aangaan en waaraan hulle beoog om uitvoering te gee. Die begrip "vorm" in die konteks van die frase "substance versus form" verwys na die skynregsinhoud van die transaksie wat die betrokke partye na buite voorhou, maar waarvan hulle nie werklike beoog om die strekking uit te voer nie.⁵⁸ Hierdie benadering is ook in die inkomstebelastingreg gevolg.⁵⁹

skyn skep dat hulle sekere regshandeling aangegaan het terwyl hulle ooreenkoms dat die regsgevolge van sodanige handeling nie sal intree nie. Daar word aan die hand gedoen dat ekonomiese realiteite slegs een van die relevante faktore is wat daarop kan dui dat 'n skyntransaksie aangegaan is. 'n Ongewone ekonomiese gevolg stel nie sonder meer 'n vermoede daar dat 'n gesimuleerde handeling aangegaan is nie.

⁵⁵ In *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369 402 wys ar Watermyer daarop dat daar geen wesenlike voordele uit die sluiting van die skynkontrak te verkry was wat 'n werklike kontrak nie gebied het nie. In *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 242 het die voordeel wat die oprigting van die geboue op die eiendom vir die belastingpligtinge ingehou het, daartoe bygedra dat ar Hefer die afleiding gemaak het dat daar 'n stilswyende verstandhouding was wat 'n verpligting op die huurder geplaas het om die geboue op te rig. Hierdie stilswyende beding is nie in die geskrewe ooreenkoms te weerspieël nie.

⁵⁶ Sien *Vasco Dry Cleaners v Twycross* 1979 1 SA 603 (A) 617 waar die koopprys van die masjinerie ingevolge die oënskynlike koopkontrak aansienlik minder as die markwaarde daarvan was. In *Ex Parte Millman; In re Multi-bou (Pty) Ltd* 1987 4 SA 405 (K) 416 het 'n maatskappy in die uitvoering van 'n beoogde reëlinskema met skuldeisers ingevolge artikel 311 van die *Maatskappyywet* 61 van 1973, 'n gedeelte van die skuldeisers se regte gesedeer en 'n gedeelte behou. Die waarde wat aan die betrokke gedeeltes toegeken is, was 'n faktor wat daarop gedui het dat die gedeeltelike sessie van regte nie werklik deur die partye bedoel was nie. Dit was bloot 'n versinsel om verby die beperkings te kom wat ingevolge artikel 311 op sodanige reëling geplaas word. In *CIR v RB Saner* 1927 TPD 162, 2 SATC 199 207 208 is beslis dat die koopprys kan nie as werklik en ernstig beskou word. In *Bailey v CIR* 1933 AD 204, 6 SATC 69 was die feit dat daar nie voldoende teenprestasie vir die waardevolle belang in die vennootskap betaal is nie, een van die faktore wat ar Curlewis noop om die afleiding te maak dat dit nie werklik Bailey se bedoeling was om sy waardevolle regte in die vennootskap vir 'n minimale bedrag te verkoop nie.

⁵⁷ In *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530 547 maak hr Innes die volgende stelling: "[T]he fundamental doctrine that the law regards the substance rather than the form of things - a doctrine common, one would think, to every system of jurisprudence and conveniently expressed in the maxim *plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*."

⁵⁸ In *Zandberg v Van Zyl* 1910 AD 302 313 beslis r Innes dat 'n hof verplig is om uitvoering te gee aan die substansie en nie die vorm van 'n kontrak nie. In *Union Government v Van Solen* 1916 AD 92 101 sê hr Innes: "But the real nature of a transaction is not always apparent upon the surface; and a Court of law will, where necessary, disregard the outward form in order to arrive at the inward substance." In *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530 gee ar Solomon op 560 in ooreenstemming: "If the company is a mere form and has not substance, then this undoubtedly would be a case in which the maxim *plus valet quod*

Die vraag is egter of die toepassingsveld van hierdie benadering in alle omstandighede ooreenstem met die *plus valet*-stelreël. Daar word aan die hand gedoen dat die gebruik van die frase "substance versus form" om die benadering aan te dui dat aan die ware feite gevolg gegee moet word, en nie aan skyntransaksies nie, verwarring kan skep omdat betekenis aan die begrippe "substance" en "form" in dié frase gegee word wat nie die beginsels onderliggend aan die *plus valet*-stelreël ondersteun nie. Die "form" van 'n transaksie word soms nie gebruik om skynverwekking deur kontrakpartye aan te dui nie, maar om te verwys na die onderliggende regsvorm of tipe kontrak waarop 'n transaksie gebaseer is.⁶⁰

Die "substance versus form"-uitdrukking word ook deur die howe toegepas waar die feitestel onduidelik is en daar as gevolg daarvan onsekerheid bestaan of die kontrak of transaksie die eienskappe openbaar wat dit binne die trefwydte van 'n bepaalde wetsvoorskrif plaas.⁶¹

agitur quam quod simulate concipitur would apply." In *Kilburn v Estate Kilburn* 1931 AD 501 507 stel whr Wessels dié beginsel as volg: "Courts of law will not be deceived by the form of a transaction: it will rend aside the veil in which the transaction is wrapped and examine its true nature and substance." Sien ook *Skjelbreds Rederi v Hartless* 1982 2 SA 710 (A) 734; Derksen *Benadering* 23; Derksen 1990 *De Rebus* 213.

^{59.} In *CIR v RB Saner* 1927 TPD 162, 2 SATC 199 was die regsvraag of Saner aandele van 'n maatskappy in sy eie naam gekoop en daarna verkoop het. R Tindall beslis dat die substansie, en nie die vorm nie, van die transaksie van belang is. Die substansie van die transaksie het daarop dui dat Saner nie die aandele in sy eie naam gekoop het nie. Saner het duidelik tydens die koop en verkoop van die aandele namens die maatskappy en sy aandeelhouders opgetree. *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 239; In *Levy v CIR* 1930 NLR 370, 5 SATC 119 125 het die partye 'n betaling wat die belastingpligtige ontvang het 'n benaming gegee het wat nie die ware aard van die ooreenkoms tussen hulle geopenbaar het nie. Die bedrag was nie as klandisiewaarde betaal nie, maak as gevolg van die feit dat Levy sy eggenote oorreed het om die huurkontrak aan te gaan. Die werklike inhoud van die ooreenkoms tussen die partye was dat die bedrag ten opsigte van die okkupasie of die reg van gebruik van die grond betaal is.

^{60.} Lapudoth 1979 *SALJ* 587 maak die vlg opm: "Although in income tax law one sometimes looks at the 'substance' rather than the 'form', the legal form is, as a rule, the basis upon which the statute or the nature of the transaction is interpreted." In *Vacu-lug (Pvt) Ltd v COT* 1963 2 SA 694 (SR), 25 SATC 201 het daar onsekerheid bestaan oor die regs aard van die transaksie wat aangegaan is. Hr Beadle sê op 206: "It seems to me, therefore, that this case ultimately turns on the question of whether or not 'the agreement' is to be regarded as similar in legal character to a 'cession of rights' or to a 'sub-letting of rights'." Die hr kom tot die gevolgtrekking dat die belastingpligtige nie sy regte verkoop het nie, maar onderverhuur het. Nadat sekerheid oor die regs aard van die transaksie verkry is, kon die relevante riglyn aangewend word om die inkomstebelasting-aard daarvan te bepaal. Die belastingpligtige het sy kapitaal produktief aangewend en die bedrag wat hy ontvang het, was belasbaar. Sien hfst 9 par 4.

^{61.} Sien Derksen *Benadering* 23 vn 23 se standpunt in dié verband. In *Union Government (Minister of Finance) v Van Soelen* 1916 AD 92 het daar onsekerheid bestaan of 'n bepaalde transaksie inderdaad 'n verkoopkontrak was. Indien dit 'n verkooptransaksie was, sou hereregte betaalbaar gewees het. Hr Innes is op 100 van mening dat "the dispute between the parties turns on the legal effect of the agreement; and it will be desirable therefore to set out, in substance, its terms". Hy beslis op 101: "But the real nature of a transaction is not always apparent upon the surface; and a Court of Law will, where necessary, disregard the outward form in order to arrive at the inward substance ... There is not room here for the application of the *maxim plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*, for the simple reason that there is nothing simulate conceptum." Die hof verwys na die "substance" van die transaksie om bloot die werklike aard van die transaksie vas te stel. Die hof kom tot die gevolgtrekking dat die ooreenkoms tussen die partye nie 'n

Die verwysing na die "substance" en "form" van 'n transaksie is ook al gebruik om 'n sekere benadering tot die uitleg van wetgewing aan te dui. Volgens hierdie benadering is 'n betekenis aan 'n wetsbepaling gegee wat nie binne die woorde van die wet val nie, maar wat aan die doel van die wetgewer uitvoering gee. In sodanige omstandighede verwys die uitdrukking nie na omstandighede waar daar 'n skynverwekking ten opsigte van die feitestel is nie.⁶²

In die Engelse reg word die "substance versus form"-benadering ook toegepas om die beginsel aan te dui dat die howe aan die ware regs aard van 'n transaksie, en nie aan 'n skynvorm wat die partye voorhou nie, uitvoering moet gee.⁶³ In die Engelse reg word daar ook verskillende betekenis aan die begrip "substance" gegee. Daar word soms aangevoer dat die werklike substansie van 'n transaksie die finansiële resultate van die transaksie is, en

koopkontrak van eiendom was nie. Die een party het bloot as 'n verteenwoordiger van die ander opgetree. Sien ook *CIR v Collins* 1923 AD 347, 32 SATC 211 218 219 waar die hof na die "real substance" van 'n transaksie verwys. Daar was nie sprake van skynverwekking deur die partye nie. Daar was bloot onsekerheid of die uitreiking van die kapitalisasie-aandele inderdaad op die uitkering van 'n dividend neergekom het. In *COT (SR) v T Company* 1957 4 SA 90 (SR), 21 SATC 335 is 'n bedrag aan die belastingpligtige as aandeelhouer deur sy filiaal betaal. Die filiaal is nie gelikwedeer nie, maar die maatskappynaam is van die register van maatskappye geskrap. Die vraag was of dié bedrag neergekom het op die betaling van 'n likwidasiedividend omdat daar nie aan die formele vereistes van 'n likwidasië voldoen is nie. R Beadle is van mening dat die substansie van die betaling deurslaggewend is en beslis dat die bedrag 'n likwidasiedividend was. Daar was nie sprake van 'n skynverwekking deur die partye nie. Daar het onsekerheid bestaan of die bedrag wat uitgekeer is binne die omvang van die omskrywing van "dividend" in die betrokke wetsbepaling geval het. Die vraag was dus bloot of die werklike feitestel wat tot stand gekom het, binne die betrokke statutêre feitestel geval het.

⁶². Sien Derksen *Benadering* 23 vn 23. In dié verband verwys hy na die minderheidsuitspraak van ar De Villiers in *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530 566 wat sê: "The Volksraad was not so much concerned about the form any transaction might take as about the substance of the transaction. In fact, the prohibition to be owner of land is, inter alia, a prohibition to obtain the powers of an owner of land, such as, amongst others, the de facto control and disposal of land. Here, too, in my opinion, the object of the Legislature is that coloured persons should not obtain the powers of the owner or of the sub-lessee."

⁶³. Die beginsel dat die substansie van 'n transaksie deurslaggewend is, word ook in die Engelse reg gevolg. Sien *Beckett v Tower Assets Co* (1891) 1 QB 1 waar *judge* Cave op 25 sê: "The real question is what is the intention of the parties? And to answer this question we must have regard to the form of the transaction, but more particularly to the substance, the position of the parties, and the whole of the circumstances under which the transaction came about." In *Aaron's Reefs Ltd v Twiss* 1896 AC 273 281 beslis die hof: "[T]aking the whole thing together, was there false representation? I do not care by what means it is conveyed - by trick or device or ambiguous language; all those are expedients by which fraudulent people seem to think they can escape from the real substance of the transaction." Sien ook *IRC v The Duke of Westminster* [1936] AC 1 25; *IRC v Wesleyan Assurance Society* [1948] 1 All ER 555 557; *Pott's Executors v IRC* [1951] AC 443 458; *Welsh Development Agency v Export Finance Co Ltd* (1992) BCC 270 281. In lg uitspraak gee die hof uitvoering aan die regs aard, en nie die ekonomiese aard nie, van die transaksie. Die ekonomiese gevolge van die transaksie was nie van 'n lening onderskeibaar nie. Die hof bevind steeds dat die transaksie inderdaad 'n verkoopkontrak was en nie 'n versekureerde lening nie. Die feit dat die partye doelbewus die transaksie op 'n wyse gestruktureer het om buite die bepalings van die *Companies Act* 1985 te val, het nie die hof se uitspraak beïnvloed nie.

nie die regsgevolge nie.⁶⁴ Die "substance rather than form"-benadering word ook aangewend waar dit nie slegs oor 'n skynverwekking handel nie. Die uitdrukking "substance versus form" is ook al gebruik om 'n benadering tot wetsuitleg aan te dui wat 'n betekenis gee aan 'n wetsbepaling wat nie binne die woorde van die wet val nie, maar wat uitvoering gee aan die doel (oogmerk) van die wetgewer.⁶⁵

In die Australiese reg is die uitdrukking "substance versus form" ook gebruik om aan te dui dat uitvoering gegee moet word aan die werklike transaksie tussen die partye tot 'n ooreenkoms.⁶⁶ Die uitdrukking "substance versus form" word egter ook in 'n ander konteks gebruik, naamlik om op 'n sekere benadering tot wetsuitleg te dui.⁶⁷

^{64.} Sims ea *Simon's Taxes* par A1.314 sê op 237: "In earlier cases it was said that in Revenue matters it was the substance of the transaction which must be looked at; and this was sometimes taken to mean that the financial result, and not the legal effect, of the transaction determined liability for tax purposes." Op 239 gee hy die vlg in oorweging: "The true principle governing 'substance' and 'form' is that the taxing Acts are to be applied in accordance with the legal rights of the parties to a transaction. It is those rights which determine what is the 'substance' of the transaction in the correct usage of that term." In *Pott's Executors v IRC* [1951] 1 All ER 76 82 kritiseer *lord* Normand ook die benadering om na die finansiële resultate van 'n transaksie te kyk. Hy sê: "In construing a taxing Act ... the Court is not entitled to say that for the purposes of taxation the actual transaction is to be disregarded as 'machinery', and that the substance or equivalent financial results are the relevant consideration." Squires 1983 *Tax in Aust* 642 sê die vlg oor die belangrikheid van die finansiële resultate van 'n transaksie: "These cases, however, were often misinterpreted to provide support for the view that it was the financial result of a transaction and not its legal effect which determines liability for tax purposes."

^{65.} Sien Derksen *Benadering* 116. Sien ook *United City Merchants (Investments) Ltd v Glass Fibres and Equipments Ltd* (1983) 1 AC 168 waar *lord* Diplock op 188 sê: "[T]he court in considering the application of the provision should look at the substance of the contracts and not at the form." Sien Campbell 1986 *Tax in Aust* 24 wat haar as volg oor die "substance v form"-benadering uitlaai: "A substance rather than form approach meant that the majority could look objectively at the transactions and predicate that they had been entered into for the predominant purpose of avoiding tax."

^{66.} In *Scott v FCT* (No 2) (1966) 40 ALJR 265 sê *judge* Windeyer op 279 die vlg oor die betekenis van die woorde "substance" en "form": "The difficult and debatable philosophic questions of the meaning and relationship of reality, substance and form are for the purposes of our law generally resolved by asking did the parties who entered into the ostensible transaction mean it to be, and in fact use it as, merely a disguise, a facade, a sham, a false front - all these words have been metaphorically used concealing their real transaction ..." Sien ook AAT 11407 34 ATR 1045 1050-1052. Waincymer *Australian Income Tax* gee in oorweging dat die konsepte "sham" en "substance versus form" ooreenstem. Hy sê op 484: "To say that a transaction is a sham is to say that the substance shows that the form is not intended to be real. In this sense, it is not even a separate doctrine but merely a description of the way judges must approach the facts before them. Judges must always look at the facts. If something is not what it seems, they must discern what it really is and apply the law to the reality, not fiction."

^{67.} In *Fairfax v FCT* (1965) 114 CLR 1 gebruik *judge* Kitto op 12 die begrippe "substance" en "form" in die vlg konteks: "Indeed, to espouse such a doctrine would be to fall into the error already mentioned, of confusing the distinction between form and substance with the distinction between the major and the minor importance which a reading of the Act suggests that those who passed it may have attributed to the various aspects of its operation." Squires 1983 *Tax in Aust* 635 maak die vlg onderskeid: "With regard to the construction of documents and transactions ... form means that rights and liabilities created by genuine documents and

4 WERKLIKE AARD VAN TRANSAKSIE⁶⁸

In die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg verwys die howe dikwels na die werklike aard of karakter van 'n transaksie wanneer 'n geskilpunt aangespreek word.⁶⁹ Die vraag is of voorgemelde uitdrukking as 'n alternatiewe benaming vir die *plus valet*-stelreël gebruik word en of dit 'n ander betekenis het.

Daar word aan die hand gedoen dat die uitdrukking "werklike aard van die transaksie" in verskillende betekenisse in die inkomstebelastingreg gebruik word. Die volgende betekenisse kan onderskei word:

- i) Soms word dié uitdrukking as 'n sinoniem vir die *plus valet*-stelreël gebruik. Dit wil sê, die werklike aard van 'n transaksie dui op die ware feite wat die partye werklik bedoel het om tot stand te bring toe hulle 'n transaksie aangegaan het.⁷⁰
- ii) Die uitdrukking word ook gebruik om die ware regs aard van 'n transaksie aan te dui. Dit mag wees dat in sodanige omstandighede daar nie skynverwekking is nie, maar dat daar bloot onsekerheid bestaan of die feitestel wat tot stand gekom het 'n

transactions cannot be disregarded and effect must be given to them. ... In the context of the construction of taxing Acts ... substance means ascertaining the intention of Parliament and assuming that the words in the legislation achieve the intention even if it is necessary to give other than their ordinary meaning to the words, i.e. applying the spirit of the legislation."

⁶⁸. Die frase "werklike aard van die transaksie" is 'n Afrikaanse vertaling vir die frases: "the real nature of the transaction" - sien *Ochberg v CIR* 1931 AD 215, 5 SATC 93 111; *Bailey v CIR* 1933 AD 204, 6 SATC 69 79; *Realization Company v COT*, SR 1951 1 SA 177 (SR), 17 SATC 139 141; *CIR v African Oxygen Ltd* 1963 1 SA 681 (A) 25 SATC 67 76; *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369, 33 SATC 48 57-58; *CIR v VRD Investments (Pty) Ltd* 1993 4 SA 330 (K), 55 SATC 368 377 waar hierdie frase gebruik is; "true nature of the transaction" - sien *New State Areas Ltd v CIR* 1946 AD 610, 14 SATC 155 170; *CIR v Illovo Sugar Estates Ltd* 1951 1 SA 306 (N), 17 SATC 387 393; *CIR v Allied Building Society* 1963 4 SA 1 (A), 25 SATC 343 351 357; *SIR v John Cullum Construction Co (Pty) Ltd* 1965 4 SA 697 (A), 27 SATC 155 164; *Greenband Properties (Pty) Ltd v CIR* 1981 (K), 43 SATC 151 156; *Burman v CIR* 1991 1 SA 533 (A), 53 SATC 63 83; *Solaglass Finance Co (Pty) Ltd v CIR* 1991 2 SA 257 (A), 53 SATC 1 13; "true character of the transaction" - sien *New State Areas Ltd v CIR* 1946 AD 610, 14 SATC 155 165; "the real character of the transaction" - sien *COT (SR) v 'T' Company* 1957 4 SA 90 (SR), 21 SATC 335 343; *Modderfontein B Gold Mining Co Ltd v CIR* 1923 AD 34, 32 SATC 202 206; *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369, 33 SATC 48 66; *KBI v Snyman en Webster* (1994) 56 SATC 149 (O) 157; "the true legal nature of the transaction" - sien *Burman v CIR* 1991 1 SA 533 (A), 53 SATC 63 68; "the essential character of the transaction" - sien *New State Areas Ltd v CIR* 1946 AD 610, 14 SATC 155 165, of "the essential nature of the transaction" - sien *Crowe v CIR* 1930 AD 122, 4 SATC 133 136 137.

⁶⁹. *Ochberg v CIR* 1931 AD 215, 5 SATC 93 111; *Crowe v CIR* 1930 AD 122, 4 SATC 133 136.

⁷⁰. Sien *Bailey v CIR* 1933 AD 204, 6 SATC 69 waar ar Curlewis die *plus valet*-stelreël toepas en ook verwys na die werklike aard van die transaksie. Hy kom tot die gevolgtrekking dat die werklike aard van die transaksie 'n verkoop van Bailey se belang in die vennootskap was. Hy sê op 79: "[I]ts true nature was a sale in consideration of the allotment to appellant of all the shares in the company, which would hold precisely the same interests previously held by the appellant in the H.M. Association, and by means of which shares appellant hoped to be able to receive the profits from the H.M. Association in an indirect manner and thereby escape burdensome taxation thereon."

bepaalde tipe transaksie uit 'n regsoogpunt daarstel.⁷¹

- iii) Die uitdrukking "werklike aard van die transaksie" word verder gebruik om na die inkomstebelastingaard van die transaksie te verwys. 'n Transaksie kan uit 'n inkomstebelastingoogpunt 'n sekere aard hê. 'n Transaksie het sekere eienskappe en hoedanighede wat vir inkomstebelastingdoeleindes dui op wat die werklike aard van die transaksie is. Hierdie eienskappe en hoedanighede hou verband met die riglyne wat die howe geformuleer het om aan te dui wanneer ontvangste van 'n inkomste- of kapitale aard is.⁷² Die regs aard van twee transaksies kan identies wees, byvoorbeeld die verkoop van 'n bate, maar die inkomstebelastingaard en -gevolge van die transaksies kan wesenlik verskil. Die een transaksie kan op die verkoop van 'n vaste kapitale bate neerkom, terwyl die ander transaksie die realisering van 'n bate in die loop van 'n skema van winsbejag kan wees. Die realisasiewins in eersgenoemde transaksie sal van 'n kapitale aard wees, terwyl die wins in laasgenoemde geval van 'n inkomste-aard en belasbaar sal wees.

Daar word in oorweging gegee dat die vereiste dat die werklike regs aard van 'n transaksie deurslaggewend is, berus op die fundamentele leerstuk dat die reg, en ook die inkomstebelastingreg, gevolg gee aan die werklike kontrak tussen partye en nie aan die gesimuleerde kontrak nie.⁷³ Die werklike regs aard van die transaksie kan slegs bepaal word

⁷¹ In *New State Areas Ltd v CIR* 1946 AD 610, 14 SATC 155 171 gee hr Watermeyer aandag aan die werklike aard van die transaksies wat die gepaardgaande onkoste ten opsigte van die riool vir die belastingpligtige meegebring het. Die regs aard van die transaksies ten opsigte van die binne- en buite-riool het in wese verskil. Dit blyk dat die transaksie ten opsigte van die binne-riool in wese 'n koopkontrak daargestel het. Terwyl die transaksie ten opsigte van die buite-riool klaarblyklik 'n huurkontrak of 'n ooreenkoms vir die lewering van dienste was. Die koste wat betaal is, was in werklikheid 'n heffing vir die gebruik van die rioolstelsel. In *Modderfontein B Gold Mining Co Ltd v CIR* 1923 AD 34, 32 SATC 202 was dit belangrik om die werklike regs aard van die bedrag wat die mpy ontvang het te bepaal. Die ontvangste het voortgespruit uit 'n reg wat die mpy besit het om 'n bewaarplaats te ontgin. Die reg is tot beskikking van 'n derde party gestel en die mpy het 'n gedeelte van die wins ontvang wat uit die ontginning gemaak is. Die hof kom tot die gevolgtrekking dat hierdie bedrag in wese ooreenkom met huurgeld en as sodanig belasbaar is. Sien ook *Vacu-lug (Pvt) Ltd v COT* 1963 2 SA 694 (SR), 25 SATC 201 207; *COT v Rezende Gold and Silver Mines (Pvt) Ltd* 1975 1 SA 968 (RAD), 37 SATC 39 42.

⁷² Sien hfst 9 waar die riglyne bespreek word wat die howe geformuleer het om 'n onderskeid te maak tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard.

⁷³ In *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1920 AD 530 547 verwys hr Innes na dié leerstuk: "[It] is [a] fundamental doctrine that the law regards the substance rather than the form of things, - a doctrine common, one would think, to every system of jurisprudence and conveniently expressed in the *maxim plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*." Daar word in oorweging gegee dat die vlg stelling in dieselfde mate vir onkoste geld. Sims ea *Simon's Taxes* 235 sê: "Taxation law does not exist in a vacuum. It has regard to situations and transactions, the exact force and effect of which are determined and regulated by the general law. ... In other cases it is vital that the true legal position of the taxpayer in relation to a transaction giving rise to an item of apparent income should be appreciated, before any attempt is made to apply the taxing Act

deur die werklike bedoeling van die partye met die transaksie vas te stel. Die werklike bedoeling van die partye word vasgestel deur die getuienis van die partye en alle omringende omstandighede te oorweeg.⁷⁴

Daar word ook na die essensiële aard van die transaksie verwys as 'n riglyn om die aard van 'n ontvangste te bepaal wat daaruit voortspruit. Die regs aard van die transaksie is hier eweneens nie die deurslaggewende oorweging nie. Waar die regs aard van die transaksie 'n verkoopkontrak is, sal die aard van die voorwerp wat gerealiseer word eerder bepalend wees.⁷⁵ Daar word aan die hand gedoen dat dit ook daarop dui dat die inkomstebelastingaard van die transaksie⁷⁶ 'n beslissende rol speel.⁷⁷

Waar die belastingpligtige skadevergoeding ontvang, verwys die hof ook na die werklike aard van die transaksie. Insgelyks is dit nie die regs aard van die transaksie wat deurslaggewend is nie. Die werklike aard van die transaksie het betrekking op 'n aspek wat verband hou met die riglyn wat die hof formuleer om vir inkomstebelastingdoeleindes tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard te onderskei.⁷⁸

to the case."

^{74.} In *Vasco Dry Cleaners v Twycross* 1979 1 SA 603 (A) 616 beslis *Hoexter* dat die vlg faktore van belang is: "The actual meaning of the parties is to be gauged from all the circumstances of the case including an assessment of the probable state of mind of the other party to the contract and an examination of such unusual provisions as are to be found in the contract."

^{75.} In *Crowe v CIR* 1930 AD 122, 4 SATC 133 aanvaar *Ar Stratford* dat die essensiële aard van die transaksie wat die belastingpligtige aangegaan het 'n toelaatbare toets is om die werklike aard van die bedrag te bepaal wat die belastingpligtige ontvang het. In die onderhawige geval was *Crowe* 'n wattelboer. Hy het 'n plaas gekoop met 'n volgroeiende wattelplantasie daarop. Hy het onmiddellik die wattelbas en stompe verkoop. Die kommissaris het die verkoopprijs in *Crowe* se hande belas. *Ar Stratford* kom tot die gevolgtrekking dat die aard van die transaksie 'n gedeeltelike realisering van die kapitaal van *Crowe* was. Hy sê op 136: "The nature of that transaction was a partial realisation of his capital, just as it would be a total realisation of capital if instead of selling part he sold the whole." Daar word aan die hand gedoen dat die riglyn wat hier toepassing vind, n! die aard van die transaksie, nie verband hou met die regs aard van die transaksie nie. Daar was nie onsekerheid oor die regs aard van die transaksie nie. Dit was 'n verkoopkontrak. Dit wil voorkom of die sinsnede "aard van die transaksie" hier verband hou met 'n element van die verkoopkontrak, n! die aard van die bate wat gerealiseer is. *Ar Stratford* verwys na die feit dat die betrokke transaksie op 'n gedeeltelike realisering van die kapitaal van *Crowe* neergekom het. Daar word aanvaar dat hy inderdaad bedoel 'n realisering van 'n vaste kapitale bate. In die onderhawige geval was daar dus nie sprake van skynwekking deur die partye nie.

^{76.} Die inkomstebelastingaard van die transaksie verwys in dié konteks ook na die riglyne wat die hof formuleer het om die aard van ontvangste te bepaal.

^{77.} Sien ook *LHC Corporation of SA (Pty) Ltd v CIR* 1950 4 SA 640 (A), 17 SATC 125 134; *CIR v Nedbank Ltd* 1986 3 SA 391 (A), 48 SATC 73 85.

^{78.} Sien *CIR v Illovo Sugar Estates Ltd* 1951 1 SA 306 (N), 17 SATC 387 393. *Illovo Sugar* het 'n besigheid bedryf deur suikerplantasies aan te plant en suiker te vervaardig. 'n Gedeelte van die grond waarop geboer is, is vir militêre doeleindes benodig. Van die grond is onteien en die mpy is ook gedwing om sekere huurkontrakte van die eiendom te kanselleer. Skadevergoeding is aan die mpy betaal vir die vernietiging van

5 "SHAM"

Die begrip "sham" is ook al deur die Suid-Afrikaanse howe gebruik om 'n feitestel (transaksie of ooreenkoms) aan te dui wat nie die ware feitestel wat die partye tot stand gebring het, weerspieël nie, maar waar daar 'n skynverwekking deur die partye is.⁷⁹

In die Engelse reg word die begrip "sham" gebruik om 'n omstandigheid aan te dui waar partye die skyn geskep het dat hulle 'n bepaalde ooreenkoms tussen hulle tot stand gebring het. Hierdie skynkontrak verskil egter van die ware ooreenkoms wat hulle bedoel om aan te gaan. Daar sal slegs sprake van 'n "sham" wees indien die betrokke partye die bedoeling gehad het om nie die regte en verpligtinge te skep wat hulle voorgee om in die skynkontrak tot stand te bring nie.⁸⁰ Dieselfde benadering word ook in Australië gevolg.⁸¹

die suikerrietspruite, die verlies aan toekomstige oeste, die onteining van die grond en die kansellering van bestaande huurkontrakte. Rp Hathorne beslis dat die werklike aard van elke transaksie ondersoek moet word om te bepaal of die ontvangste van 'n inkomste- of kapitale aard is. In die onderhawige geval is dit egter slegs moontlik om die werklike aard van 'n transaksie te bepaal indien die werklike aard van die bate in die ekonomie van die belastingpligtige bepaal is. Hy kom tot die gevolgtrekking dat 'n suikerrietplantasie 'n essensiële deel van die toerusting van 'n suikerrietboer se inkomste-produiserende struktuur is. Die bedrag wat as skadevergoeding vir die suikerrietspruite ontvang is, is vir die verlies aan die inkomste-produiserende masjinerie van die mpy betaal. Rp Hathorne bevind dat die skadevergoeding as sodanig van 'n kapitale aard was.

^{79.} In *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369, 33 SATC 48 71 maak ar Watermeyer die vlg stelling oor 'n "sham": "Parties do not enter into a sham contract unless they are dishonest and unless the pretence brings them some advantage which they cannot get by entering into a real contract. In the present case there was no material advantage to be gained by pretending to enter into a contract of sale which could not be gained by entering into a real contract of sale". In *Hicklin v SIR* 1980 1 SA 481 (A), 41 SATC 179 194 maak ar Trollip die vlg onderskeid: "And counsel's argument wrongly ignored the form, substance, and legal effect of the loans to the shareholders and the RN agreement. After all, the loans and RN agreement were not simulated or sham transactions. On the contrary, they were genuine and *bona fide*."

^{80.} In *Snook v London and West Riding Investments Ltd* [1967] 1 All ER 518 (CA) 528 gee lord Diplock die vlg omskrywing van die betekenis van die begrip "sham": "[Sham] means acts done or documents executed by the parties to the 'sham' which are intended by them to give to third parties or to the court the appearance of creating between the parties legal rights and obligations different from the actual legal rights and obligations (if any) which the parties intended to create. One thing I think, however, is clear ... that for acts or documents to be a 'sham', with whatever legal consequences follow from this, all the parties thereto must have a common intention that the acts or documents are not to create the legal rights and obligations which they give the appearance of creating." In *WT Ramsay Ltd v IRC; Eilbeck v Rawling* [1981] 1 All ER 865 (HL) 871 sê lord Wilberforce die vlg oor 'n "sham": "It is for the fact-finding Commissioners to find whether a document, or a transaction, is genuine or a sham. In this context, to say that a document or transaction is a 'sham' means that, while professing to be one thing, it is in fact something different. To say that a document or transaction is genuine, means that, in law, that is what it professes to be, and it does not mean anything more than that." Hierdie omskrywing van 'n "sham" is ook in die Kanadese inkomstebelastingreg aanvaar, sien *MNR v Cameron* (1972) 28 DLR 477 481; *Stubart Investments Ltd v The Queen* (1984) 10 DLR 1 28.

^{81.} In *Scott v FCT (No 2)* (1966) 40 ALJR 265 gee judge Windeyer op 279 die vlg uiteensetting van 'n "sham"-transaksie: "On the other hand, if the scheme, including the deed, was intended to be a mere facade behind which activities might be carried on which were not to be really directed to the stated purposes but to other ends, the words of the deed should be disregarded ... A disguise is a real thing: it may be an elaborate and

Dit wil voorkom of die gebruik van die begrip "sham" om die benadering aan te dui dat aan die ware feite gevolg gegee moet word, en nie aan skyntransaksies nie, in verskeie juridiksies gevolg word.⁸² Om verwarring te voorkom, word egter voorgestel dat die begrip "sham" nie gebruik word om die beginsel aan te dui wat onderliggend aan die *plus valet*-stelreël is nie. Daar behoort eerder uitdruklik na die *plus valet*-stelreël verwys te word.

6 GEVOLGTREKKING

Wanneer belastingpraktisyns moet bepaal of die transaksie wat aangegaan is binne die statutêre feitestel val wat in 'n wetsvoorskrif geformuleer is, kan die volgende uitlegmetodiek gevolg word:

- i) Die statutêre feitestel moet uitgelê word om te bepaal watter tipe regshandeling (transaksie) belas word of 'n belastingvoordeel bied; en
- ii) die transaksie in oorweging moet beoordeel word om te bepaal of dit soortgelyk is aan die tipe transaksie wat ingevolge die statutêre regsreël aan belasting onderhewig is of 'n belastingvoordeel bied.⁸³

Wat die uitleg van die statutêre regsreël betref, moet die erkende uitleghulpmiddels gebruik word.⁸⁴ Waar 'n bepaalde feitestel oorweeg word, is dit eerstens belangrik om te bepaal watter regte en verpligtinge vir die partye ingevolge die statutêre feitestel moet bestaan. Daarna moet bepaal word of dié regte en verpligtinge in die feitestel in oorweging teenwoordig is. Probleme kan egter ontstaan indien die partye tot die transaksie om 'n

carefully prepared thing; but it is nevertheless a disguise. The difficult and debatable philosophic questions of the meaning and relationship of reality, substance and form are for the purposes of our law generally resolved by asking did the parties who entered into the ostensible transaction mean it to be, and in fact use it as, merely a disguise, a facade, a sham, a false front - all these words have been metaphorically used concealing their real transaction ..." Sien Squires 1983 *Tax in Aust* 646 wat sê: "Sham transactions must be disregarded. If documents or transactions are not genuine or meant to have effect they can have no effect for tax purposes." Sien ook Campbell 1986 *Tax in Aust* 24 wat die vlg opmerk: "A taxpayer was thus entitled to choose to frame her transactions in a form which was most beneficial to her. As long as those arrangements were not a sham, or subject to the antecedent transaction principle, they would be likely to be tax-effective no matter how artificial or contrived they were." Daar word aanvaar dat die skrywer nie die begrip "artificial" hier gebruik om na 'n skynhandeling te verwys nie. Sien ook *Mullens v FCT* (1976) 135 CLR 290 316; *Sharrment Pty Ltd & Ors v Official Trustee in Bankruptcy* (1988) 82 ALR 530 535.

⁸² Sien *Bailey v CIR* 1933 AD 204, 6 SATC 69 76 waar verwys word na die beslissing van die spesiale hof dat die betrokke mpy 'n "sham" was. Sien verder *Hicklin v SIR* 1980 1 SA 481 (A), 41 SATC 179 194; *CSARS v Wouldge* [1999] 4 All SA 519 (C), 62 SATC 1 9 10.

⁸³ In *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369 394 gee ar Watermeyer 'n uiteensetting van die uitlegprobleme wat by belastingwetgewing kan ontstaan.

⁸⁴ Sien Steyn *Uitleg*; Du Plessis *Statutes*; Devenish *Interpretation*.

bepaalde rede probeer om die werklike aard of karakter van die transaksie te verbloem.⁸⁵ By 'n transaksie waarin die partye hulle sake só skik dat dit buite die trefwydte van die statutêre feitestel val, sal die hof oorweeg of daar nie 'n skynverwekking is nie.⁸⁶ Uit 'n belastingoogpunt is dit derhalwe belangrik om die werklike feitestel wat die kontrakparty tot stand gebring het, te bepaal voordat die belastinggevolge van die betrokke transaksie vasgestel word.⁸⁷

In die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg word die beginsel dat die hof aan die ware feitestel en nie aan skynverwekking nie gevolg moet gee, ook uitgedruk deur te sê dat die "substance" en nie die "form" van 'n transaksie nie, nagevolg moet word. Dit blyk egter dat die howe in die konteks van die belastingreg die aanwending van die "substance versus form"-uitdrukking nie slegs beperk tot gevalle waar daar 'n skynverwekking deur die partye is nie. Die "substance versus form"-uitdrukking word ook aangewend waar die feitestel onduidelik is en daar as gevolg hiervan onsekerheid bestaan of die kontrak of transaksie die elemente bevat wat dit binne of buite die trefwydte van die bepaalde wetsbepaling plaas. In ander omstandighede word ook na die "substance of a transaction" verwys om bloot die werklike regs aard van die transaksie vas te stel. Dit wil sê, waar dit in die lig van die feitestel wat tot stand gekom het onseker is of die transaksie as 'n besondere tipe regsooreenkoms of -handeling kwalifiseer.

^{85.} In *CCE v Randles Bros and Hudson Ltd* 1941 AD 369 394 gee ar Watermeyer die volgende omskrywing van hierdie tweeledige probleem: "When a statute forbids or taxes a certain transaction, defined by name or description, and the question arises whether a particular transaction falls within or without the prohibition or tax, two problems of interpretation or construction always arise. Firstly, the law has to be construed to ascertain what kind of is forbidden or taxed, and secondly the transaction has to be interpreted to ascertain whether it is a transaction of the kind which is forbidden or taxed."

^{86.} In *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 239 sê ar Hefer: "I have indicated that the court only becomes concerned with the substance rather than the form of a transaction when it has to decide whether the party concerned has succeeded in avoiding the application of a statute by an effective arrangement of his affairs." Daar word in oorweging gegee dat dit nie al omstandighede is waar die hof die ware feite van 'n transaksie moet oorweeg nie. Dit is in alle gevalle nodig om die ware feite van die transaksie te oorweeg, maar veral ook waar die partye hulle sake so skik dat hulle binne die trefwydte van 'n wetsbepaling val om 'n belastingvoordeel te benut.

^{87.} Sien *Bailey v CIR* 1933 AD 204, 6 SATC 69 77-78; *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v CIR* 1996 AD, 58 SATC 229 238-240. In *CIR v George Forest Timber Co Ltd* 1924 AD 516, 1 SATC 20 maak hr Innes op 23 die volgende opmerking: "It is dangerous in income tax cases to depart from the actual facts; the true course is to take the facts as they stand and to apply the provisions of the Statute." Dié uitgangspunt word ook in die Australiese inkomstebelastingreg gevolg. In *FCT v GKN Kwikform Services Pty Ltd* (1990) 21 ATR 1532 bevestig *judge* Beaumont die benadering dat die werklike aard van die transaksie oorweeg moet word. Die transaksie was nie in wese 'n verkoop van die steiertoerusting nie, maar skadevergoeding wat die klante aan Kwikform betaal het. Hy sê op 538: "The provision in question, as a matter of form as well as substance, cannot be described as an agreement for sale, either express or implied. ... But the question here is to be determined by looking at the true character of the particular receipt ..."

In die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg verwys die howe ook dikwels na die werklike aard of karakter van 'n transaksie wanneer 'n geskilpunt aangespreek word. Daar word aan die hand gedoen dat die uitdrukking "werklike aard van die transaksie" in verskillende betekenisse in die inkomstebelastingreg gebruik word en nie uitsluitlik as 'n alternatiewe benaming vir die *plus valet*-stelreël gebruik word nie.

Die volgende betekenisse kan onderskei word:

- i) Soms word dié uitdrukking as 'n sinoniem vir die *plus valet*-stelreël gebruik. Dit wil sê, die werklike aard van 'n transaksie dui op die ware feite wat die partye werklik bedoel het om tot stand te bring toe hulle 'n transaksie aangegaan het.
- ii) Die uitdrukking word ook gebruik om die ware regs aard van 'n transaksie aan te dui. Dit mag wees dat in sodanige omstandighede daar ook nie skynverwekking is nie, maar dat daar bloot onsekerheid bestaan of die feitestel wat tot stand gekom het 'n bepaalde tipe transaksie uit 'n regsoogpunt daarstel.
- iii) Die uitdrukking "werklike aard van die transaksie" word verder gebruik om na die inkomstebelastingaard van die transaksie te verwys. Die inkomstebelastingaard van 'n transaksie hou verband met die riglyne wat die howe geformuleer het om die inkomste of kapitale aard van ontvangste te karakteriseer. Die inkomstebelastingaard van die transaksie hou dus verband met die feitestel wat moet bestaan voor 'n hof kan bevind dat die statutêre feitestel aanwesig is. Die inkomstebelastingaard van 'n transaksie is nie noodwendig dieselfde as die regs aard van sodanige transaksie nie.

Daar word in oorweging gegee dat waar 'n hof in 'n belastingkonteks wil aandui dat aan die ware bedoeling van die kontrakpartyte uitvoering gegee moet word en nie aan 'n skynkontrak nie, daar nie na die uitdrukkings "substance versus form"; "real nature of the transaction" en "sham" verwys moet word nie. Die hof moet eerder uitdruklik na die *plus valet*-stelreël verwys aangesien daar groter regsekerheid bestaan oor die omvang en toepassing van dié stelreël. Dit is vir die oplossing van die vraagstuk wat in hierdie studie aangespreek word van kardinale belang om die werklike regs aard van 'n transaksie te bepaal deur die ware bedoeling van die partyte onomwonde vas te stel voordat die inkomstebelastingriglyne toegepas word wat in die regspraak geïdentifiseer is om tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard te onderskei. Dit is veral belangrik omdat die werklike regs aard van 'n transaksie die grondslag vorm van die inkomstebelastingriglyn wat in 'n bepaalde omstandigheid toegepas behoort te word.⁸⁸

⁸⁸. Sien vir 'n verdere bespreking hfst 9.

HOOFSTUK 7

NIEU-SEELANDSE INKOMSTEBELASTINGREG

1	INLEIDING.....	150
2	STATUTÊRE RAAMWERK.....	151
3	BETEKENIS VAN "INCOME"	151
	3.1 Inleiding	151
	3.2 Riglyne uit regspraak.....	153
	3.2.1 Aard van betalings	153
	3.2.2 Doel- of oogmerk-riglyn	155
	3.2.3 Aard van transaksie.....	156
	3.2.4 Vrug of opbrengs van kapitaal	156
	3.2.5 Bedryf van 'n besigheid	157
	3.2.5.1 Verband tussen handeling en bedryfsmetode	157
	3.2.5.2 Doel om wins te maak	159
	3.2.6 Teenprestasie-riglyn	161
	3.2.7 Substitusie-riglyn	162
	3.2.8 Winsmaak-skema.....	163
4	INKOMSTE- OF KAPITALE AARD VAN REALISASIEWINSTE	163
	4.1 Teks van artikel 65(2)	163
	4.2 Regspraak	164
	4.2.1 Subjektiewe ingesteldheid	164
	4.2.2 Doel en bedoeling	164
	4.2.3 Doel en motief	173
	4.2.4 Doel en gevolg	177
	4.2.5 Doel en moontlikheid of verwagting	177
	4.2.6 Doel en doelwit.....	178
	4.2.7 Doel en metode.....	179
	4.2.8 Veelvoudige oogmerke.....	180
	4.2.8.1 Dominante doel.....	180
	4.2.8.2 Tussentydse en uiteindelijke oogmerke	183
	4.2.8.3 Voorwaardelike doel.....	186
	4.2.8.4 "Verdeelbare" doel	187
5	OPSOMMING	188

1 INLEIDING

In hierdie hoofstuk sal aandag gegee word aan die riglyne wat in Nieu-Seeland die basis vorm van die inkomste- of kapitale aard van ontvangste. Daar sal in besonderhede:

- i) ondersoek ingestel word na die uitgangspunte wat die onderskeid tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard ten grondslag lê; en
- ii) probeer word om die riglyne te identifiseer wat die geregshowe geformuleer het om 'n onderskeid tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard te maak en om dit krities te evalueer.

Die doel met die ondersoek is om:

- i) vas te stel tot welke mate daar 'n ooreenstemming is tussen die geïdentifiseerde riglyne in Nieu-Seeland en Suid-Afrika;
- ii) te oorweeg of daar riglyne in Nieu-Seeland geïdentifiseer is wat nie in Suid-Afrika as afsonderlike riglyne geformuleer is nie of nie ten opsigte van 'n bepaalde feitestel aangewend word nie;
- iii) die rol wat die subjektiewe ingesteldheid¹ van die belastingpligtige in die toepassing van die geïdentifiseerde riglyne speel te bepaal en die tipe subjektiewe ingesteldheid te identifiseer wat deurslaggewend is; en
- iv) daardie faktore en maatstawwe in die Nieu-Seeland regspraak te identifiseer wat by die toepassing van die betrokke riglyne beslissend is en 'n bydrae kan maak om 'n samehangende metodologie te formuleer ten opsigte van die toepassing van die verskillende inkomste-kapitaal riglyne.²

Daar sal aan die volgende aspekte aandag geskenk word:

- i) die statutêre raamwerk van inkomstebelastingwetgewing;
- ii) die gewone begrip "income";
- iii) regspraak waarin die inkomste- of kapitale aard van ontvangste oorweeg is; en
- iv) die belangrikheid van die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige as 'n faktor om die inkomste- of kapitale aard van ontvangste te bepaal.

¹. Die Engelse frase "state of mind" word in Afrikaans vertaal met "subjektiewe ingesteldheid". Sien hfst 5 waar daar probeer word om psilogies 'n onderskeid te tref tussen die verskillende subjektiewe ingesteldhede waarmee 'n individu 'n handeling verrig, nl sy bedoeling, oogmerk en motief. Daar word aangetoon dat in die strafreg 'n onderskeid getref word tussen die opset, oogmerk en motief van 'n individu en dat sodanige onderskeid noodsaaklik is om regskwessies op te los.

². Sien die uiteensetting van die doelstelling van hierdie studie in hfst 1 par 1.5 en hfst 11 waar die samehangende metodologie geformuleer is.

2 STATUTÊRE RAAMWERK

Inkomstebelasting is vir die eerste keer in Nieu-Seeland ingevolge die *Land and Income Assessment Act 1891* gehef. Hierdie wet is verskeie kere gewysig en gekonsolideer. Die *Land and Income Tax Act 1954* is in 1976 in twee wette gekonsolideer, naamlik die *Income Tax Act 1976*³ en die *Land Tax Act 1976*.

Die 1976-wet hef inkomstebelasting op alle inkomste verkry ("derived") gedurende die "income year".⁴ Die begrip "inkomste" is duidelik van groot belang. Die term wat in die 1976-wet gebruik word, is "assessable income".

3 BETEKENIS VAN "INCOME"

3.1 Inleiding

Dit is duidelik dat die begrip "income" die spil is waarom die belasting van bedrae ingevolge die 1976-wet draai. Daar word geen definisie van die begrip "income" in die 1976-wet gegee nie. Sekere ontvangste word ook ingevolge 'n beskouingsbepaling in die 1976-wet geag "assessable income" te wees.⁵

Daar behoort eers bepaal te word of 'n bedrag as "income" beskou kan word deur aan algemene beginsels aandag te gee voordat probeer word om ingevolge bovermelde beskouingsbepaling 'n bepaalde bedrag binne die uitgebreide betekenis van "assessable income" te belas. Indien dit nie gedoen word nie sou dit daartoe aanleiding gee dat die ondersoek slegs beperk word tot die uitgebreide betekenis wat aan die begrip "income" ingevolge die beskouingsbepaling gegee word, met die gevolglike versuim om algemene beginsels ten opsigte van die betekenis van die begrip "income" toe te pas.⁶

Die howe in Nieu-Seeland weerhou hulle daarvan om te probeer om 'n alomvattende

³. Hierin verder die 1976-wet.

⁴. Sien a 38(2).

⁵. Ingevolge a 65(2) van die 1976-wet. Sien par 4. Dit wil voorkom of die beskouingsbepalings in a 65(2) nie uitputtend is nie. Die doel met die spesifieke insluitings ingevolge a 65(2) is klaarblyklik om die betekenis van die begrip "assessable income" uit te brei. Sien *The Tax Editors of Commerce Clearing House (CCH) Tax Guide* (1988) par 801 2,512.

⁶. Hierdie standpunt word in *Duff v CIR* [1982] NZLR 710 deur *president* Woodhouse bevestig. Hy verklaar as volg op 712-713: "However, for reasons of logic alone the question as to whether a gain or profit is to be regarded as income should be examined initially by reference to the general considerations which surround that concept before any further step is taken of asking whether use can properly be made of the extended meanings of assessable income that are provided in paras (a), (b) or (c) of s 88(1) [die voorganger van a 65(2)]. The subsection itself suggests such an earlier approach, and if it is not done the resulting analysis could well be diverted and restricted to the ambit of the extended definitions with consequential neglect of general principle."

omskrywing van die begrip "income" te gee. Dit is derhalwe belangrik om hofuitsprake te oorweeg waarin aanduidings gegee word van faktore wat relevant mag wees om die betekenis van die begrip "income" te bepaal. Daar is geen onfeilbare riglyn nie en 'n pragmatiese benadering word aanbeveel. Die belangrikheid van 'n nugtere beskouing van die relevante faktore word beklemtoon. Die oplossing van die geskilpunt of 'n bedrag van 'n inkomste- of kapitale aard is, kom uiteindelik neer op die praktiese opweging van teenoorgestelde aanduidende faktore.⁷

Daar is ook al beweer dat die begrip "income" nie 'n kunsterm is nie en dat die aard van ontvangste wat binne die omvang van hierdie begrip val en die beginsels wat toegepas behoort te word, ooreenkomstig die gewone begrippe en gebruike van mense vasgestel moet word. Hierdie benadering is nie werklik bevredigend nie. In grensgevalle mag dit moeilik wees om te bepaal watter ontvangste volgens die gewone begrippe en gebruike van mense inkomste is.⁸ Daar is ook in sekere omstandighede aandag gegee aan die sienswyse van 'n "normal businessman".⁹

In die lig van die probleme wat met uitdrukkings, soos "die gewone begrip van inkomste", ondervind kan word, het die geregshowe in Nieu-Seeland probeer om verskeie riglyne neer te lê wat in ag geneem kan word om die aard van 'n ontvangste te bepaal. Dit wil egter voorkom of die basis van inkomstebelasting in Nieu-Seeland daarop gebaseer is dat

⁷ Sien die standpunt van *judge McCarthy* in *CIR v City Motor Service Ltd* [1969] NZLR 1010 op 1022: "The importance of the common sense approach to these problems has been stressed in New Zealand too. ... I believe that in the end the issue very often becomes a practical weighing of competing indications." Hierdie benadering word ook in Suid-Afrika voorgestaan Sien *CIR v George Forest Timber Co Ltd* 1924 AD 516, 1 SATC 20 waar *hr Innes* die vlg opm oor die betekenis van die frase "van 'n kapitale aard" maak. Hy sê op 22: "The words 'of a capital nature' occurred in both sections, having relation in the one case to incomings and in the other to outgoings. In order to appreciate their affect, it was necessary to bear in mind the distinguishing characteristics of capital, that which differentiated it from income." Sien ook hfst 4 par 3.4.2.

⁸ Sien *Scott v COT* (1935) 35 SR (NSW) 215 waar *chief justice Jordan* die vlg stelling op 219 maak: "The word 'income' is not a term of art, and what forms of receipts are comprehended within it, and what principles are to be applied to ascertain how much of those receipts ought to be treated as income, must be determined in accordance with the ordinary concepts and usages of mankind ..." In *Reid v CIR* [1986] 1 NZLR 129 sê *judge Richardson* op 136: "There may be difficulty in marginal cases in determining what are the ordinary concepts and usages of mankind in this regard and to assist in that determination there has been much discussion in the cases of criteria which bear on the characterisation of receipts as income in particular classes of case." Sien ook *Lehmann en Coleman Taxation Law in Australia* 36 wat die vlg kritiek teen hierdie standpunt opper: "Ordinary people look to lawyers and accountants for explanations as to the meaning of income and capital. Businessmen conducting complex commercial enterprises rely on accountants to define the financial position of those enterprises. 'Income' and 'capital' are complex multi-faceted concepts shape and defined by experts. They are not terms of art because they are too fundamental and universal to be confined to neat and permanent categories."

⁹ In *CIR v City Motor Service Ltd* [1969] NZLR 1010 1023 gaan *judge McCarthy* verder en gee aandag aan die sienswyse van 'n "normal businessman".

inkomste ooreenkomstig relevante kommersiële beginsels en praktyke vasgestel moet word onderhewig aan die bepalings van die 1976-wet wat van hierdie beginsels kan afwyk.¹⁰

Daar sal verder in hierdie gedeelte probeer word om die verskillende riglyne wat die howe geformuleer het, te kategoriseer en om die essensiële eienskappe van dié riglyne te identifiseer. Die primêre doel met die ondersoek is om faktore te identifiseer wat daartoe kan bydra om:

- i) vas te stel in welke mate daar ooreenstemming is met die riglyne wat die howe in Suid-Afrika geformuleer het om 'n onderskeid te maak tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard;¹¹
- ii) die wesenlike kenmerke van soortgelyke riglyne in Suid-Afrika beter toe te lig en daardeur groter regsekerheid probeer bewerk;
- iii) die tipe subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige te identifiseer wat by die bogemelde onderskeid relevant is; en
- iv) faktore en omstandighede te identifiseer wat daartoe kan bydra om 'n samehangende metodologie te formuleer wat by die toepassing van die verskillende riglyne aangewend kan word.¹²

3.2 Riglyne uit regspraak

3.2.1 Aard van betalings

In *Reid v Commissioner of Inland Revenue*¹³ was die belastingpligtige 'n ingeskrewe student by 'n onderwysopleidingskollege. Hy het 'n studentetoelaag ontvang en in ruil daarvoor moes hy vir 'n tydperk van drie jaar onderwys gee nadat hy sy kursus voltooi het. Werknemersbelasting is afgetrek van die toelaag wat aan die belastingpligtige betaal is. Hy

¹⁰ Sien Bassett 1986 *Current Taxation* 249; *CIR v National Bank of New Zealand* (1976) 2 TRNZ 70 80; *Lowe v CIR* [1981] 1 NZLR 326 334. Dieselfde benadering word in die Australiese en Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg gevolg. Vir Australië, sien *Ferguson v FCT* (1979) 37 FLR 310 314; *Brajovich v FCT* (1988) 20 ATR 1570 1575 1577; *Goodman Fielder Wattie Ltd v FCT* (1991) 91 ATC 4438, 22 ATR 26 35. Sien verder Pursche 1980 *Tax in Aust* 255; Slater 1978 *Tax in Aust* 301. Vir die posisie in Suid-Afrika, sien *Smith v SIR* 1968 2 SA 480 (A), 30 SATC 35 39; *Natal Estates Ltd v SIR* 1975 4 SA 177 (A), 37 SATC 193, 220; *CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust* 1992 4 SA 39 (A), 54 SATC 271 280.

¹¹ Daar word aan die hand gedoen dat hierdie ondersoek 'n bydrae kan lewer om groter regsekerheid oor die toepassing van die inkomste-kapitaal riglyne in Suid-Afrika te verkry omdat die howe in Nieu-Seeland na dieselfde brongesag verwys as uitgangspunt vir die ontwikkeling van sodanige riglyne. Sien veral die beslissing in die Skotse hof in *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 159.

¹² Sien hfst 1 par 1.5 waar die doelstelling van die studie geformuleer word. Sien ook hfst 9 waar die riglyne in Suid-Afrika en Nieu-Seeland vergelyk word en in besonderhede par 10 waar probeer word om 'n samehangende metodologie te formuleer.

¹³ *Reid v CIR* [1986] 1 NZLR 129.

het onsuksesvol probeer om die werknemersbelasting terug te eis. Die belastingpligtige appelleer onsuksesvol na die *high court* en daarna na die *court of appeal*.

Judge Richardson gee aandag aan die betekenis van die woord "income". 'n Belangrike faktor volgens hom is die periodieke aard van die betalings wat ontvang word. Die gereelde en herhalende aard van betalings kan aandui dat die betalings van 'n inkomste-aard is. Die regter erken dat hierdie eienskap van die betaling nie sonder meer voldoende is om die ontvangste as inkomste te karakteriseer nie.¹⁴

Daar word aan die hand gedoen dat die bedrag wat Reid ontvang het objektief as inkomste beskou kan word omdat dit betaal is vir sekere verpligtinge wat hy onderneem het om na te kom. Dit hou derhalwe verband met toekomstige dienste wat hy moes lewer.¹⁵

Die appèlle in *Commissioner of Inland Revenue v City Motor Service* en *Commissioner of Inland Revenue v Napier Motors Limited*¹⁶ is gesamentlik verhoor. In die *City Motor*-beslissing het 'n brandstof-groothandelaar, Mobil, bygedra tot die konstruksiekoste van die belastingpligtige se nuwe vulstasie. Die bedrag is direk aan die boukontrakteur betaal. In die *Napier Motors*-beslissing het 'n ander brandstof-groothandelaar, BP, die helfte van die koste bygedra om die brandstofpompe van die belastingpligtige te skuif. Hierdie bedrag is direk aan die belastingpligtige betaal. Die geskilpunt het oor die aard van voorgemelde bedrae gehandel.

Judge McCarthy oorweeg ook die belangrikheid van die herhalende aard van betalings. Hy is van mening dat die belangrikheid, al dan nie, van die herhalende aard van die betalings van die omstandighede van die saak sal afhang. In dié bepaalde geval het hy die nie-herhalendheid van die betaling as 'n neutrale faktor beskou om die aard van die ontvangste te bepaal.¹⁷

Die herhalende of gereelde aard van 'n betaling is nie 'n unieke eienskap van inkomste nie. Alle ander verwante eienskappe en faktore moet in samehang met die herhalende aard van betalings oorweeg word. Herhalende betalings is nie inkomste alleenlik op grond van die feit

¹⁴. Sien die uiteensetting op 136: "The major determinant in many cases is the periodic nature of a payment ... If it has that quality of regularity or recurrence then the payments become part of the receipts upon which the recipient may depend for his living expenses, just as in the case of a salary or wage earner, annuitant or welfare beneficiary. But that in itself is not enough ..."

¹⁵. Sien par 3.2.4, hfst 8 par 7 en hfst 9 par 4 waar aan die objektiewe riglyn aandag gegee word.

¹⁶. *CIR v City Motor Service Ltd* [1969] NZLR 1010.

¹⁷. Sien 1026: "But whether non-recurrence is an important feature, depends always upon the circumstances of the case."

dat dit hierdie eienskap openbaar nie.¹⁸ Daar word aan die hand gedoen dat hierdie eienskap voortspruit uit die fondse-vloei-begrip wat die onderskeid tussen inkomste en kapitaal ten grondslag lê.¹⁹ Bovermelde objektief waarneembare eienskap van 'n ontvangste, naamlik die herhalende of nie-herhalende aard daarvan, is nie vir die bepaling van die aard van 'n bedrag absoluut deurslaggewend nie.

3.2.2 Doel- of oogmerk-riglyn

In *Reid v Commissioner of Inland Revenue*²⁰ beklemtoon *judge* Richardson dat die verhouding tussen die betaler en die ontvanger en wat die doel van die betaling is, ondersoek moet word om die inkomste- of kapitaal aard van die bedrag in die hande van die ontvanger te bepaal.²¹

In die onderhawige geval is die studentetoelae aan die belastingpligtige betaal om sy onkoste te dek terwyl hy aan die onderwyskollege gestudeer het. Die betalings is vir daardie doel aan hom gemaak. Dit was nie geskenke nie. Die belastingpligtige was op die betalings geregtig ingevolge 'n kontrak wat hy met die onderwysowerhede aangegaan het. Die betalings was vergoeding wat die belastingpligtige ontvang het in ruil vir die uitvoering van sy verpligtinge ingevolge die ooreenkoms. Die verpligtinge het behels dat die belastingpligtige vir drie jaar nadat hy sy studies voltooi het onderwys sou gee. As sodanig was die betalings volgens *judge* Richardson inkomste ooreenkomstig gewone opvattinge.²²

In *Commissioner of Inland Revenue v City Motor Service*²³ bevestig *judge* McCarthy bovermelde standpunt van *judge* Richardson. Hy is van mening dat die doel waarmee 'n betaling gemaak word nie alleen die aftrekbaarheid van sodanige bedrag sal beïnvloed nie, maar ook die karakterisering van die aard daarvan as ontvangste.²⁴

Daar word aan die hand gedoen dat die doel wat hier ter sprake is, nie betrekking het op die subjektiewe ingesteldheid van die ontvanger nie. Die relevante oorweging blyk die doelwit²⁵

¹⁸. Sien Phillips *Butterworths Taxation Library* vol 2 105. Die betaling van die verkoopprijs van 'n vaste kapitaalbate in paaielemente is 'n relevante vb.

¹⁹. Sien hfst 4 par 2.3 en 2.4.2 waar die fondse-vloei-begrip in groter besonderhede bespreek word.

²⁰. *Reid v CIR* [1986] 1 NZLR 129.

²¹. Hy sê op 136: "[C]onsideration must be given to the relationship between payer and payee and to the purpose of the payment, in order to determine the quality of the payment in the hands of the payee."

²². Sien 136.

²³. *CIR v City Motor Service Ltd* [1969] NZLR 1010.

²⁴. Hy sê op 1025: "[B]ut just as the purpose for which a payment is made can affect the character of a claimed deduction, so in my view, it can be of importance in determining the classification of its receipt."

²⁵. Die Engelse begrip "object" word in Afrikaans vertaal met "doelwit". Sien Avery Jones 1983 *BTR* 10 18 wat

te wees wat die partye met die betaling van die bedrag wil bereik.²⁶ Daar word aan die hand gedoen dat die doel van die betaling in die konteks 'n aanduiding gee van die ontstaansrede vir die betaling. Die ontstaansrede van die betaling hou verband met die werk of aktiwiteite wat die belastingpligtige verrig om die bedrag te ontvang.²⁷

3.2.3 Aard van transaksie

Die terme van die ooreenkoms ingevolge waarvan die belastingpligtige bedrae ontvang, behoort oorweeg te word om die inkomste of kapitale aard van die ontvangste in sy hande te bepaal.²⁸

3.2.4 Vrug of opbrengs van kapitaal

In *Smout v Commissioner of Inland Revenue*²⁹ beskou judge Richardson 'n dividend wat 'n aandeelhouer ontvang as *prima facie*-inkomste ten opsigte van die aandele.³⁰ Hy is van mening dat die dividende in die hande van die aandeelhouer die vrugte op die kapitaal, die aandeelhouding, van die aandeelhouer is. Die waarde van die aandele kan moontlik na die betaling van die dividend verminder, maar die aandele bly ongeskonde. Hy beskou die boom-en-vrugte-metafoor as die "true income rule".³¹

Die boom in hierdie analogie verteenwoordig die kapitaal wat aangewend is. Die vrugte daarenteen is die inkomste wat uit die gebruik van die kapitaal voortvloei. Inkomste is iets wat geskei kan word van die kapitaal wat dit produseer. Die belastingpligtige kan die

aanvoer dat die begrippe "doel" en "doelwit" sinonieme is.

²⁶. Sien hfst 5 par 2.3.3 waar aan die psigologiese betekenis van die begrip "doel" aandag gegee word.

²⁷. Sien par 3.2.6. Sien ook hfst 9 par 3 waar die bron (ontstaansrede) van 'n betaling oorweeg word in die konteks van die inkomste- of kapitale aard daarvan.

²⁸. Die belangrikheid van hierdie riglyn word in *CIR v City Motor Service Ltd* [1969] NZLR 1010 deur judge McCarthy beklemtoon. Hy sê op 1023: "... the terms on which, or the purposes for which, moneys are received can be of considerable importance in determining whether they are to be treated as capital or income in the hands of the recipient." En op 1024: "On the other hand there is a wealth of authority that in appropriate circumstances the terms on which moneys are to be received can be regarded as an important feature." Sien hfst 6 waar die wesenslikheid van die werklike aard van transaksies vir doeleindes van die inkomstebelastingreg oorweeg word.

²⁹. *Smout v CIR* [1982] 1 NZLR 154 158.

³⁰. As gesag vir sy standpunt verwys die regter na die Engelse beslissing in *IRC v Reid's Trustees* [1949] 1 All ER 354.

³¹. Hy sê op 363: "The ripe tree loses weight and worth when it sheds its fruit, but the fruit remains fruit and no more unless in its fall it has taken a part of the tree with it." Hierdie metafoor is op die bron-begrip gebaseer. Sien hfst 4 par 2.4.4 waar die bron-begrip in meer besonderhede bespreek word. Daar word aan die hand gedoen dat hier sprake is van 'n produktiewe aanwending van kapitaal, nl die aandeelkapitaal van die belastingpligtige. Sien hfst 9 par 4 waar aan die objektiewe inkomste-riglyn in die konteks van die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg aandag gegee word.

inkomste tot sy voordeel aanwend sonder om die vermoë van die kapitaal aan te tas wat die inkomste produseer.³²

Hierdie riglyn is duidelik op objektief waarneembare feite gebaseer, naamlik of die kapitaal produktief aangewend is en die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige speel nie 'n deurslaggewend rol nie.

3.2.5 Bedryf van 'n besigheid

3.2.5.1 Verband tussen handeling en bedryfsmetode

In *State Insurance Office v Commissioner of Inland Revenue*³³ het die belastingpligtige, 'n versekeraar, sekere beleggings in 'n aandeleportefeulje gemaak. Hierdie aandele is vir 'n onbepaalde tydperk gehou. Die doel met die aandelebeleggings was om beleggingsinkomste te verkry en om kapitaalreserwes vir 'n groot katastrofe op te bou. Die aandele is nie gerealiseer om korttermynverpligtinge na te kom nie. Van die aandele in die belastingpligtige se portefeulje is vir ander aandele of vir ander aandele en kontant geruil. Hierdie ruiltransaksies was die gevolg van samesmeltings en oornames van publieke maatskappye. Die *commissioner* het die winste wat op hierdie transaksies gemaak is by die "assessable income" van die belastingpligtige ingesluit. Die belastingpligtige het teen hierdie aanslag geappelleer.

In die *high court* verklaar *judge* Heron dat die skeidslyn tussen 'n kapitale wins en inkomste nie baie duidelik is nie. Hy verwys onder meer na die beslissing in *Californian Copper Syndicate v Harris*³⁴ en beklemtoon die belangrikheid van 'n verband tussen die realisering van 'n belegging en die bedryf van die betrokke besigheid.

Die regter is van mening dat daar in die onderhawige geval 'n verband bestaan tussen die inkomste wat deur die aandele gegenereer is en die bedryf van die besigheid. Hierdie inkomste is gebruik om eise te betaal. Daar het egter geen verband tussen die realisering van die aandele en die bedryfsmetode³⁵ van die belastingpligtige se versekeringsbesigheid bestaan nie.³⁶ Die aandele was nie in wese inkomste-bates nie. Die realisering van die aandele was nie inherent aan of 'n noodwendige gevolg van die bedryf van die

³². Sien *Macfarlane v COT* (1923) NZLR 801 814-815 820-821.

³³. *State Insurance Office v CIR* [1990] 2 NZLR 444.

³⁴. *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 159.

³⁵. Die Engelse begrip "method of operation" word in Afrikaans vertaal met "bedryfsmetode".

³⁶. In die konteks van die Australiese inkomstebelastingreg sien *FCT v Employer's Mutual Indemnity Association Ltd* (1990) 21 ATR 741 waar *judge* Hill op 757 beslis dat daar wel 'n *nexus* was tussen die realisering van die bates en die versekeringsbesigheid van die mpy. Om dié rede is die wins as belasbaar beskou ingevolge

belastingpligtige se versekeringsbesigheid nie.³⁷ Die aandeleportefeulje is daargestel om 'n reserve op te bou.

Judge Heron bevestig die standpunt dat die werklike doel of oogmerk van die belastingpligtige met die verkryging van die bates (in die onderhawige geval die aandele) 'n belangrike faktor is om te bepaal of hy die bates as 'n belegging of in die loop van die bedryf van sy besigheid verkry het.³⁸ Die doel met hierdie reserve was om voldoende bates te hê om met die besigheid voort te gaan in geval van 'n versekeringskatastrofe wat 'n gedeelte van die bedryfskapitaal van die maatskappy sou uitwis. *Judge Heron* aanvaar hierdie doel as die werklike oogmerk van die belastingpligtige. Die regter beskou die realiserings as bloot 'n ruil van aandele en in effek 'n verandering van belegging. Enige wins wat gemaak is, was nie belasbaar nie.³⁹

Daar word aan die hand gedoen dat *judge Heron* die subjektiewe ingesteldheid van die persone wat in beheer van die maatskappy⁴⁰ was, in die sin van die doel wat hulle met die aankoop van die aandele wou bereik, as die kardinale riglyn beskou. Die resultaat wat hulle met die verkryging van die aandele wou bereik, was die deurslaggewende oorweging. *Judge Heron* is ook van mening dat daar slegs tot 'n beslissing gekom kan word deur terug te staan en die volle feitestel in konteks te beoordeel.⁴¹ Die oorweging van die objektiewe,

"ordinary concepts".

^{37.} Hy maak die vlg bevinding op 476: "Whilst there is a nexus between the income generated by the shares and the operation of the business I have described, there is no nexus between the realisations which occurred here and the method of operation of the business. ... [T]hey [die betrokke aandele] are not in their character revenue assets in the sense that their realisation is inherent in or incidental to the carrying on of the business." Die woord "incidental" beteken in hierdie konteks duidelik "liable to happen" en nie "not essential" nie. Sien die betekenis van die woord "incidental" in *The Oxford Modern English Dictionary*.

^{38.} Hy sê op 477: "No one can be absolutely sure that the share investments will not be required to meet claims but on the probabilities I think State has done enough to persuade me that it is not so required or intended and it is easier therefore to accept the explanation of its *true purpose*." (Kursivering bygevoeg.) En op 480 "the dominant purpose of State's acquisition of shares was to hold and not to sell". En verder sê hy op 481 dat die argument van die *commissioner* misluk "because of the absence of the necessary intention or purpose to render those shares other than investments and not goods acquired for resale".

^{39.} Hy maak die vlg gevolgtrekking op 476-477: "I think the provision of this sum as a reserve for rebuilding purposes can be accepted if it is not required for any other purpose such as a normal provision against claims. No one can be absolutely sure that the share investments will not be required to meet claims but on the probabilities I think State has done enough to persuade me that it is not so required or intended and it is easier therefore to accept the explanation of its *true purpose*."

^{40.} In *CIR v National Distributors Ltd* [1989] 3 NZLR 661 maak *judge Richardson* op 666 die vlg opm: "Where the taxpayer is a company it is the collective purpose in the minds of those in control of those decisions of the company which is determinative." Dieselfde benadering word in die Australiese regspraak in *FCT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692 701 en in die Suid-Afrikaanse regspraak in *SIR v The Trust Bank of Africa Ltd* 1975 2 SA 652 (A), 37 SATC 87 102 gevolg.

^{41.} Hy sê op 476: "I think in the end it is a matter of standing back and looking at the whole picture in context."

omringende omstandighede⁴² moet nie abstrak gedoen word nie. Dit moet konkreet daarop gerig wees om die doel van die maatskappy te bepaal. Dit blyk ook die benadering te wees wat *judge* Heron volg. Die bevinding wat hy maak het betrekking op 'n verduideliking deur die belastingpligtige van die werklike doel met die verkryging van die aandele.⁴³

In omstandighede soos die onderhawige geval waar die belastingpligtige alreeds 'n besigheid bedryf, blyk dit 'n belangrike faktor te wees om die verband tussen 'n bepaalde handeling of handelinge, die verkryging en realisering van aandele, en die bedryfsmetode van die besigheid vas te stel. Hierdie handelinge sal deel van die besigheid van die belastingpligtige wees indien daar 'n noue verband is tussen die betrokke handelinge, naamlik die verkryging en realisering van aandele, en die bedryfsmetode van die besigheid. Sodanige noue verband sal bestaan indien die realisering van die aandele inherent aan en 'n noodwendige gevolg van die bedryf van die betrokke besigheid is. Dit wil voorkom of *judge* Heron 'n waarde-oordeel vel om tot 'n besluit te kom of die nodige verband bestaan, al dan nie.⁴⁴ Die regter vel hierdie waarde-oordeel deur die doel van die belastingpligtige met die ontvangste-generende handeling in die konteks van die omringende omstandighede te oorweeg.

3.2.5.2 Doel om wins te maak

Dit wil voorkom of die howe in Nieu-Seeland die doel om wins te maak as 'n essensiële element beskou voor die bedryf van 'n onderneming as 'n besigheid kwalifiseer. In *Commissioner of Inland Revenue v Watson*⁴⁵ moes die hof beslis of die perdeteelaktiwiteite van die belastingpligtige 'n besigheid was of bloot 'n stokperdjie. *Judge* Henry oorweeg die vraag of 'n wins gemaak moet word voor die aktiwiteite as 'n besigheid sal kwalifiseer. Hy is van mening dat dit nie noodsaaklik is dat 'n wins inderdaad gemaak word nie. Hy beslis egter dat dit essensieel is dat daar ten minste die bedoeling is om 'n geldelike wins uit die aktiwiteite te maak voor die onderneming as 'n besigheid geklassifiseer kan word.⁴⁶ *Judge*

⁴² Saunders 1990 *BTR* 177 gee in oorweging: "For even if the view that intention is of paramount importance is accepted, intention will only be located using an objective approach and the use of circumstances surrounding the transaction."

⁴³ Hy sê op 477: "... I think State has done enough to persuade me that it is not so required or intended [dws dat die aandele vir die normale voorsiening van fondse om eise te betaal gebruik sou word] and it is easier therefore to accept the explanation of its true purpose."

⁴⁴ Daar word aan die hand gedoen dat hierdie waarde-oordeel blyk uit die vlg beslissing waartoe *judge* Heron op 477 kom: "No one can be absolutely sure that the share investments will not be required to meet claims but on the probabilities I think State has done enough to persuade me ..." (Kursivering bygevoeg.)

⁴⁵ *CIR v Watson* [1960] NZLR 259.

⁴⁶ Hy sê op 262: "It is not necessary that such a profit should be made, but it is essential, even if not sufficient,

Henry bevind dat sodanige bedoeling nie bewys is nie en as sodanig is 'n besigheid nie bedryf nie.⁴⁷

In *G v Commissioner of Inland Revenue*⁴⁸ beslis *judge* McCarthy dat die gewone gebruik van die begrip "business" nie noodwendig vereis dat die doel om wins te maak teenwoordig moet wees nie. Die bestaan van 'n bedoeling om wins te maak kan egter as 'n wesenlike faktor beskou word om te bepaal of 'n spesifieke onderneming inderdaad 'n besigheid daarstel.⁴⁹ Dié saak het gehandel oor 'n belastingpligtige wat 'n evangelis was. Hy het op uitnodiging van gemeente tot gemeente gegaan om daar te preek en te onderrig. Hy het geen salaris ontvang nie, maar geskenke van gemeentelede en vriende. Die belastingpligtige het geargumenteer dat hierdie bedrae nie inkomste was nie en daarom nie belasbaar nie. Die kwessie was of die bedrae wat ontvang is, beskou kon word as "profits or gains derived by any business".⁵⁰ *Judge* McCarthy bevind dat die belastingpligtige wel 'n bedoeling gehad het om 'n wins te maak. Hy het uit ondervinding geweet dat indien hy as 'n evangelis werk hy sekere geskenke sal ontvang. Volgens die hof moet dit aanvaar word dat hy bedoel het om dit te ontvang. Sy motief om as evangelis op te tree was egter nie om 'n wins te maak nie.⁵¹

Dit wil voorkom of *judge* McCarthy 'n onderskeid tref tussen die verskillende tipes subjektiewe ingesteldhede van die belastingpligtige om te bepaal of 'n belangrike element, naamlik die doel om wins te maak, teenwoordig is. Hy maak egter die afleiding dat die blote feit dat die belastingpligtige voorsien het dat hy bedrae sou ontvang, voldoende is om die afleiding te regverdig dat hy beoog het om 'n wins te maak. Daar word in oorweging gegee dat hierdie afleiding nie 'n logiese noodsaaklikheid is nie. 'n Individu kan gevolge voorsien

that at least an intention to gain pecuniary profit from the activities should be proved before the undertaking can be termed a business." Sien Prebble 1978 *Otago LR* 174.

⁴⁷ Dieselfde benadering is in *Jenkins v CIR* [1971] NZLR 482 deur *president* North gevolg. Hy sê op 486: "... if the enterprise had no prospect of earning a profit, it may be wrong to describe the enterprise as a business." Sien ook *Golightly v CIR* (1972) 1 TRNZ 137 135 137; *Prosser v CIR* (1972) 3 ATR 371 375. In voorgenoemde sake is die benadering bevestig dat die begrip "business" die bedoeling omvat om 'n wins te maak sowel as ten minste die redelike verwagting dat dit sal gebeur. In *G v CIR* (1961) NZLR 994 het *judge* McCarthy beslis dat die gewone gebruik van die begrip "business" nie noodwendig vereis dat die doel om wins moet bestaan nie. Sien ook Prebble 1978 *Otago LR* 175-176.

⁴⁸ *G v CIR* (1961) NZLR 994.

⁴⁹ Hy sê op 998: "I doubt whether it can be maintained in these days that, where the word [business] is unaffected by statutory definition, the purpose of producing profits must necessarily be present, though, of course, the existence or otherwise of an intention of that nature must be a material factor in deciding whether any particular undertaking does, in fact, amount to a business."

⁵⁰ Ingevolge a 88(a) van die *Land and Income Tax Act 1954*.

⁵¹ Sien 999. Prebble 1978 *Otago LR* 178 wys daarop dat daar 'n verskil tussen die motief en bedoeling van 'n belastingpligtige is. Hy gee egter nie aandag aan wat hierdie onderskeid behels nie.

sonder dat hy ten doel het om die gevolge teweeg te bring.⁵²

3.2.6 Teenprestasie-riglyn

In *Reid v Commissioner of Inland Revenue*⁵³ gee *judge* Richardson ook aandag aan die teenprestasie-toets. Alhoewel *judge* Richardson hierdie toets nie in dié konteks op die onderskeid tussen inkomste en kapitaal toepas nie, is hy van mening dat dit wel relevant is waar die aard van ontvangste oorweeg word.

Die essensiële vraag is: Wat is die werklike aard van die bedrae wat deur die belastingpligtige ontvang word? Hierdie vraag kan nie beantwoord word deur 'n enkele onbuigsame toets toe te pas nie. Die werklike aard of karakter van die betaling moet bepaal word deur al die omstandighede in ag te neem. Waar die fokus op die bedrae is wat ontvang word, moet die aard van die bedrae in die hande van die ontvanger vasgestel word. Die aard van die bedrae in die hande van die ontvanger kan bepaal word deur op 'n nugtere en verstandige wyse te oorweeg wat die belastingpligtige in ruil daarvoor moes gedoen het.⁵⁴ Daar word aan die hand gedoen dat hierdie riglyn ook omskryf kan word as die bron-riglyn, synde die teenprestasie wat die belastingpligtige gee vir die bedrag wat hy ontvang.⁵⁵

Daar word aan die hand gedoen dat die ontstaansrede vir die bedrag wat die belastingpligtige ontvang die deurslaggewende oorweging in bogenoemde hofbeslissing is. Die verwysing na die doelwit van die partye blyk hier verband te hou met die rede waarom die betaling gemaak is. Dit is om die rede dat die terme van die transaksie wat aanleiding gee tot die ontvangste van kardinale belang is. Daar word in oorweging gegee dat die bedrag wat Reid ontvang het objektief as inkomste beskou kan word omdat dit betaal is vir sekere verpligtinge wat hy onderneem het om na te kom. Dit hou derhalwe verband met toekomstige dienste wat hy moes gelewer het.

⁵² Sien hfst 5 par 2.4.5 waar in 'n psigologiese sin in groter besonderhede aan hierdie aspek aandag gegee word.

⁵³ *Reid v CIR* [1986] 1 NZLR 129.

⁵⁴ Hy gee in oorweging op 138: "The essential question is as to the true character of the sums received by the appellant. The answer is not to be found through the application of any single rigid test. It must be derived from a consideration of all the circumstances, some of which may point in one direction, some in another. Since the focus is on the nature of the sums received as income their character must I think be ascertained and judged in relation to the recipient, rather than to the payer ... These were contractual receipts and it is a matter of assessing in a common sense way what the appellant was to do in return."

⁵⁵ Sien hfst 9 par 3 waar hierdie riglyn in die konteks van die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg bespreek word.

3.2.7 Substitusie-riglyn

In *Duff v Commissioner of Inland Revenue*⁵⁶ het drie belastingpligtiges gesamentlik 'n landelike eiendom gekoop met die oogmerk om dit te ontwikkel en as 'n residensiële onderverdeelde eiendom te verkoop. Die eiendom is gekoop, maar voordat met die beplande onderverdeling begin kon word, is die grond deur die staat onteien. Skadevergoeding is deur die staat betaal. Die belastingpligtige se deel van die wins is by sy inkomste ingesluit. Die belastingpligtige appelleer teen hierdie aanslag en voer die saak tot in die *court of appeal*.

Judge Cooke is van mening dat die substitusie-riglyn aanwending vind. Die vergoeding wat vir die verlies van inkomste ontvang word, behoort ook as inkomste beskou te word.⁵⁷

Die relevansie van die substitusie-riglyn word ook in *Commissioner of Inland Revenue v City Motor Service Limited*⁵⁸ deur judge McCarthy ten opsigte van die sterilisasie of afstanddoening van 'n bate erken. Waar die belastingpligtige 'n bedrag as skadevergoeding ontvang vir die afstanddoening of sterilisasie van 'n kapitaalbate, sal die ontvangste van 'n kapitale aard wees.⁵⁹

Daar word aan die hand gedoen dat die toepassing van die substitusie-riglyn op sigself beskou nie van die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige afhanklik is nie. Die skadevergoeding wat die belastingpligtige ontvang, neem sonder meer die aard aan van dit wat vervang word. By 'n oorweging van die aard van die bate wat vervang word, naamlik vaste of bedryfskapitaal, word aan die hand gedoen dat die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige wel 'n rol kan speel.⁶⁰

^{56.} *Duff v CIR* [1982] NZLR 710.

^{57.} Hy formuleer sy bevinding op 716 as volg: "I think that compensation for the loss of a profit-making scheme, the profits of which would have been assessable income, is naturally to be regarded as itself assessable income. The one replaces the other. ... [I]n the ordinary concept that which is received as compensation for the loss of income should itself be regarded as income." Sien hfst 8 par 6 en hfst 9 par 9 waar die toepassing van dié riglyn onderskeidelik in die Australiese en Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg bespreek en die wyer toepassing daarvan oorweeg word.

^{58.} *CIR v City Motor Service Ltd* [1969] NZLR 1010.

^{59.} Hy beslis op 1026: "Whenever [there was a surrender or an exchange by the taxpayer of some asset of a capital nature] the Courts have held that the monies received should be treated as capital, as it were replacing the asset surrendered or sterilised." Sien ook *Duff v CIR* [1982] NZLR 710 waar die skadevergoeding wat by onteining van die staat ontvang is, as belasbaar beskou is omdat die eiendom deel van 'n winsbejag-skema was. Die bate waarvoor die skadevergoeding betaal is, was van 'n inkomste-aard. Die feit dat die onteining onverwags was en nie doelbewus deur die belastingpligtige nagestreef is nie, was nie deurslaggewend nie.

^{60.} Sien die bespreking in die Suid-Afrikaanse reg in hfst 9 par 8.

3.2.8 Winsmaak-skema

In *Duff v Commissioner of Inland Revenue*⁶¹ is *president* Woodhouse van mening dat die aankoop van die eiendom met die oogmerk om dit te verkoop 'n essensiële eienskap van die algemene winsmaak-skema was. Die eiendom was nie 'n kapitaalbate wat aangekoop is om dit te behou of iets wat op sigself inkomste sou produseer nie. Die skadevergoeding wat van die staat by onteiening ontvang is, was onverwags en nie doelbewus nie, maar die *president* is van mening dat die wins ooreenkomstig algemene beginsels inkomste is en as sodanig belasbaar is.⁶²

4 INKOMSTE- OF KAPITALE AARD VAN REALISASIEWINSTE

4.1 Teks van artikel 65(2)

Ingevolge artikel 65(2) van die 1976-wet⁶³ word sekere ontvangste omskryf wat geag word "assessable income" te wees. Daar sal nie in hierdie studie probeer word om die bepalings van artikel 65(2) in besonderhede te bespreek nie. Die bepalings van dié artikel stem nie ooreen met die riglyne wat die howe in Suid-Afrika ten opsigte van die realisering van 'n bate geformuleer het om tussen ontvangste van 'n inkomste- of kapitale aard te onderskei nie.⁶⁴ Die doel van die bespreking van die Nieu-Seeland regspraak is om oorweging te skenk aan die onderskeid wat die howe getref het tussen die verskillende tipes¹ subjektiewe ingesteldhede wat relevant is vir doeleindes van artikel 65(2)(e). In dié artikel word spesifiek

⁶¹. *Duff v CIR* [1982] NZLR 710.

⁶². Sien 714: "It is true that the land had not been purchased for re-sale as a single block; instead it was to be sold piece by piece. But its purchase for eventual re-sale was an essential aspect of the general profit-making scheme and since it was to be disposed of, gradually perhaps, it certainly was not a capital asset purchased for retention or as something which itself might succeed in producing income. ... I am satisfied that according to general concepts the amount involved must be regarded as income and that the resulting profit was assessable."

⁶³. A 65(2)(e) van die 1976-wet het a 88(1)(c) van die *Land and Income Tax Act 1954* vervang. Die relevante gedeeltes van a 65(2) lees as volg:

"(2) Without in any way limiting the meaning of the term, the assessable income of any person shall for the purpose of this Act be deemed to include, save so far as express provision is made in this Act to the contrary,-

(e) All profits or gains derived from a sale or other disposition of any real or personal property or any interest therein, if the business of the taxpayer comprises dealing in such property, or if the property was acquired for the purpose of selling or otherwise disposing of it, and all profits or gains derived from the carrying on or carrying out of any undertaking or scheme entered into or devised for the purpose of making a profit ... (l) Income derived from any other source whatsoever."

⁶⁴. In Suid-Afrika is daar twee primêre riglyne om die aard van realisasiewinste te bepaal, nl is dit verkry uit (i) die bedryf van 'n besigheid in die uitvoering van 'n skema van winsbejag; of (ii) in die loop van 'n besigheidsbedrywigheid in die uitvoering van 'n skema van winsbejag.

verwys na die doel waarmee eiendom verkry is. Daar word aan die hand gedoen dat hierdie regspraak 'n bydrae kan maak om

- i) in 'n inkomstebelastingkonteks 'n onderskeid tussen die verskillende tipes subjektiewe ingesteldhede van 'n individu te maak; en
- ii) dié tipe ingesteldheid te identifiseer wat vir doeleindes van die Suid-Afrikaanse riglyne relevant is.⁶⁵

4.2 Regspraak

4.2.1 Subjektiewe ingesteldheid

In *Commissioner of Inland Revenue v National Distributors Limited*⁶⁶ het die belastingpligtige aandele vir 'n gemiddelde tydperk van negentien maande gehou voordat dit verkoop is. Die belastingpligtige het aangevoer dat die aandele gekoop is omdat dit aantreklike beleggings was. Dit sou ook oor die lang termyn gegroei het en tot kapitaalkooppasie vir die familie van die aandeelhouers bygedra het. Die *commissioner* het die wins wat die belastingpligtige gemaak het by sy "assessable income" ingesluit.⁶⁷ Die belastingpligtige appelleer suksesvol na die *high court*. Die *commissioner* gaan in hoër beroep na die *court of appeal*.

Die wins wat met die verkoop van die aandele gemaak is, sou belasbaar gewees het indien die aandele aangekoop is met die doel om dit te verkoop. *Judge Richardson* bevestig die gevestigde beginsel dat die doel-maatstaf subjektief is. Dié maatstaf vereis dat die subjektiewe ingesteldheid van die aankoper ten tyde van die verkryging van die eiendom of bate oorweeg sal word. Aangesien die belastingpligtige 'n maatskappy is, is die gesamentlike doel van die persone wat die besluite van die maatskappy beheer, deurslaggewend.⁶⁸

4.2.2 Doel en bedoeling

In *Plimmer v Commissioner of Inland Revenue*⁶⁹ wou die belastingpligtige gewone aandele in 'n maatskappy koop. Hy kon hierdie gewone aandele slegs te koop kry indien hy bereid was om ook voorkeuraandele in die maatskappy te koop. Die belastingpligtige het teësinning

⁶⁵. Sien die bespreking in hfst 10.

⁶⁶. *CIR v National Distributors Ltd* [1989] 3 NZLR 661.

⁶⁷. Ingevolge artikel 65(2)(e) van die 1976-wet.

⁶⁸. Sien 666.38-42: "Profits derived from the sales of shares are taxable under the second limb if the shares were acquired for the purpose of sale. It is well settled that the test of purpose is subjective requiring consideration of the state of mind of the purchaser as at the time of acquisition of the property. Where the taxpayer is a company it is the collective purpose in the minds of those in control of those decisions of the company which is determinative."

⁶⁹. *Plimmer v CIR* [1958] NZLR 147.

ingestem om ook die voorkeuraandele te koop. Die gewone aandele het hy met sy eie fondse gefinansier. Die aankoop van die voorkeuraandele is deur middel van 'n bankoortrekkingsfasiliteit gefinansier. Hy het die bank in kennis gestel dat hy die fasiliteit net vir 'n paar maande sal benodig aangesien hy van voorneme was om die voorkeuraandele te verkoop. Met die verkoop van die voorkeuraandele is 'n wins gemaak. Die *commissioner* het die wins by die "assessable income" van die belastingpligtige ingesluit.⁷⁰ Die belastingpligtige appelleer teen hierdie aanslag.

In die *supreme court* beslis *chief justice* Barrowclough dat die woord "purpose" nie met "intention" verwar moet word nie. Die belastingpligtige het duidelik die bedoeling gehad om die voorkeuraandele te verkoop. Die vraag is egter of hy die voorkeuraandele aangekoop het met die doel om dit te verkoop. Die hoofregter gee eerstens aandag aan die gewone woordeboekbetekenis van die woord "purpose". Ten spyte van die feit dat die begrip "purpose" soms "intention" kan beteken, kom hy tot die gevolgtrekking dat die woorde "purpose" en "intention" gewoonlik nie sinonieme is nie. Hy gee in oorweging dat 'n persoon se doel gewoonlik, meer natuurlik, beteken die doelwit wat hy beoog.⁷¹ 'n Persoon kan egter nie 'n doel hê om te verkoop sonder om ook die bedoeling te hê om te verkoop nie.⁷² Hy is van mening dat die gewone taalkundige betekenis van die begrip "doel" iets meer as die begrip "bedoeling" beteken.⁷³

Die hoofregter beslis dat die voorkeuraandele in die onderhawige geval, alhoewel dit verkry is met die bedoeling om dit te verkoop, nie vir daardie doel verkry is nie. Die verkoop van die aandele was nie die doel wat die belastingpligtige in gedagte gehad het nie. Die voorkeuraandele is nie gekoop met die doel om dit te verkoop nie. Die aandele is bloot gekoop omdat die belastingpligtige onder verpligting was om dit te koop. Dit is al manier

⁷⁰. Ingevolge a 79(1)(c) van die *Land and Income Tax Act 1923*. Sien die bewoording van dié artikel in par 4.2.1.

⁷¹. Hierdie standpunt word deur Avery Jones 1983 *BTR* 10 ondersteun. Hy is van mening dat die begrippe "purpose", "object", "end" en "with a view to" dieselfde betekenis het.

⁷². Daar word aan die hand gedoen dat dié stelling geregverdig is indien die betekenis van die begrippe "doel" en "bedoeling" in 'n wye sin oorweeg word. Sodanige benadering is gebaseer op die premis dat deur handeling A ten doel te hê, die individu bedoel het om handeling A te verrig. Volgens dié standpunt is dit 'n individu se bedoeling sowel as doel om handeling A te verrig. Handeling A is dus die resultaat wat die individu wil bereik. Sien Evans *Statutory Interpretation* 54-55 se standpunt dat die doel wat 'n individu het bloot die verrigting van 'n handeling kan wees. Sien ook hfst 5 par 2.2.2.

⁷³. Sien 151: "A man's purpose is usually, and more naturally, understood as the object which he has in view or in mind. One can scarcely have a purpose of selling without having also an intention of selling, but, in ordinary language, 'purpose' connotes something added to 'intention', and the two words are not ordinarily regarded as synonyms." Sien ook hfst 5 par 2.3.3 waar 'n onderskeid getref word tussen die begrippe "doel" en "bedoeling".

waarop die gewone aandele verkry kon word.⁷⁴ Die appèl van die belastingpligtige slaag.

Daar word aan die hand gedoen dat indien die betekenis van die woorde "bedoeling" en "doel" in 'n enger sin beskou word, die onderskeid wat *chief justice* Barrowclough tref suiwer en geregverdig is.⁷⁵ Die doel is die resultaat wat die belastingpligtige tot stand wou bring. In die onderhawige geval blyk dit dat die doel van die hele transaksie, wat die aankoop van die voorkeuraandele ingesluit het, was om die gewone aandele te koop en sodoende beheer van die maatskappy te verkry.⁷⁶ Die hoofregter is egter van mening dat die relevante vraag was of die voorkeuraandele verkry is met die doel om dit te verkoop. Hy kom tot die gevolgtrekking dat die voorkeuraandele nie verkry is met die doel om dit te verkoop nie. Die feit dat die belastingpligtige "verplig was" om die voorkeuraandele ook te koop, het skynbaar swaar geweeg om tot die beslissing te kom dat dit nie die beoogde resultaat met die verkryging van die voorkeuraandele kon gewees het nie.

In *Davis v Commissioner of Inland Revenue*⁷⁷ het die belastingpligtige 'n redelike groot stuk grond uit 'n bestorwe boedel gekoop. Davis was verplig om die hele eiendom te koop. Hy het die surplusgedeeltes van die eiendom oor 'n tydperk van ses jaar verkoop. Die wins wat uit hierdie transaksies gemaak is, is by sy "assessable income" ingesluit.⁷⁸ Davis appelleer teen die aanslag.

In die *supreme court* betuig *judge* Hutchison instemming met die beslissing in *Plimmer v*

^{74.} Hy kom tot die vlg gevolgtrekking op 151-152: "... I feel very confidently that the preference shares, though acquired with the intention of selling them, were not acquired for that purpose. The sale of the shares was not the object which the appellant and his friends had in mind. They did not buy them for the purpose or with the object of selling them; but solely because they could not acquire the ordinary shares unless they undertook contemporaneously to acquire the preference shares."

^{75.} Sien die bespreking in hfst 5 par 2.3.2 en 2.3.3 waar tot die gevolgtrekking gekom is dat in 'n eng sin beskou die vlg onderskeid getref kan word tussen die begrippe "doel" en "bedoeling": 'n Individu se bedoeling hou verband met 'n kategorie se bedoeling om 'n handeling te verrig. 'n Individu se bedoeling gee aanleiding tot doelbewuste handelinge. Doelbewuste handelinge kan as middele beskou word wat aangewend kan word om 'n bepaalde doel te realiseer. 'n Individu se doel is toekomstgerig en hou verband met die resultaat of reeks resultate wat met die verrigting van 'n handeling of meer as een handeling bereik wil word. Die begrip "doel" het dus nie noodwendig betrekking op die verrigting van 'n handeling nie, maar eerder met die resultaat wat met die verrigting van 'n handeling bereik wil word.

^{76.} Sien 149 waar *chief justice* Barrowclough die vlg opm maak: "Had I been finding the facts, I think I would have found the purpose of the whole transaction to have been the purchase of the ordinary shares."

^{77.} *Davis v CIR* [1959] NZLR 635.

^{78.} Ingevolge a 79(1)(c) van die *Land and Income Tax Act 1923* wat as volg lees: "All profits or gains derived from the sale or other disposition of any real or personal property or any interest therein, if the business of a taxpayer comprises dealing in such property, or if the property was acquired for the purpose of selling or otherwise disposing of it, and all profits and gains derived from the carrying on or carrying out of any undertaking or scheme entered into or devised for the purpose of making a profit."

Commissioner of Inland Revenue.⁷⁹ Die subjektiewe ingesteldheid van Davis toe hy die eiendom aangekoop het, moet beoordeel word.⁸⁰ 'n Persoon wat eiendom verkry en ten tyde van die verkryging die bedoeling⁸¹ het om surplusgedeeltes te verkoop, het die eiendom nie noodwendig verkry met die doel om dit te verkoop nie.⁸² Die regter bevind dat Davis bewys het dat hy die eiendom as 'n familiewoning aangekoop het en beslis in sy guns.

Daar word aan die hand gedoen dat *judge* Hutchison 'n duidelike onderskeid tref tussen die kategoriese bedoeling om die eiendom te verkoop en die doel waarmee die eiendom gekoop is. Die kategoriese bedoeling om 'n bepaalde handeling te verrig, naamlik die verkoop van die surplusgedeeltes, is nie die deurslaggewende riglyn nie. Die vraag is: Wat was die resultaat wat die belastingpligtige wou bereik met die aankoop van die eiendom? Dit is die relevante doel wat oorweeg moet word. Die hof maak die afleiding dat die belastingpligtige nie ten doel gehad het om die surplusgedeeltes teen 'n wins te verkoop toe hy die eiendom aangekoop het nie.

Die feit dat die belastingpligtige verplig was om die hele eiendom te koop, ten spyte van die feit dat hy slegs 'n gedeelte benodig het, blyk 'n kardinale faktor te wees wat bygedra het tot die gevolgtrekking dat die belastingpligtige nie die surplusgedeeltes gekoop het met die doel om dit teen 'n wins te verkoop nie.⁸³

In *Commissioner of Inland Revenue v Walker*⁸⁴ het die belastingpligtige, 'n boer, sekere eiendom as 'n byvoeging tot sy plaas gekoop. 'n Klein gedeelte van die eiendom (fronteiendom) was vir onderverdeling geskik omdat dit binne 'n stadsgebied geleë was en aan 'n pad gegrens het. Walker het in oorweging gegee dat hy die hele eiendom gekoop het met die doel om dit by sy bestaande plaaseiendom te voeg sodat dit 'n ekonomiese eenheid kon vorm. Hy erken dat hy die bedoeling gehad het om die fronteiendom te verkoop. Hy beweer egter dat hy die gedeelte kon verkoop sonder om die doel te beïnvloed waarmee hy

^{79.} *Plimmer v CIR* [1958] NZLR 147.

^{80.} Sien 642: "Having regard to the fact that what we are concerned with is the state of mind of the appellant when he acquired the property ..." Sien ook Simester 1990 *Auck UL Rev* 400 wat die subjektiewe grondslag van die doel-riglyn bevestig.

^{81.} Die Engelse begrip "intention" word in Afrikaans vertaal met "bedoeling".

^{82.} Hy sê op 638: "[A] person who acquires property, having at the time an intention of selling part of it, does not necessarily acquire it 'for the purpose' of selling that part of it." Sien ook op 640. Sien verder die beslissing in *CIR v Paul* 1956 3 SA 335, 21 SATC 1 in die Suid-Afrikaanse inkomstebelastingreg waar dieselfde uitgangspunt gevolg is. Sien die bespreking van dié beslissing in hfst 10 par 3.2.2.

^{83.} *Judge* Hutchison maak op 640 die vlg gevolgtrekking: "[T]he whole property was sold ... to the appellant for the purpose of winding up the estate, and the natural conclusion from that is that the appellant had to buy the whole property or not buy any part of it." Die vb waarna die regter op 638 verwys, het ook betrekking op die geval waar 'n belastingpligtige verplig word om gedeeltes van 'n eiendom te koop wat hy nie benodig nie.

die hele eiendom aangekoop het, naamlik om dit vir boerderydoeleindes te gebruik. Walker het twee gedeeltes van die fronteiendom verkoop met die doel om fondse te bekom waarmee hy sy finansiële verpligtinge kon aflos. Die *commissioner* het die wins uit dié verkope by die "assessable income" van die belastingpligtige ingesluit.⁸⁵ Die belastingpligtige appelleer suksesvol na die *supreme court*. Die *commissioner* gaan in hoër beroep na die *court of appeal*.

Dit wil aanvanklik voorkom of *judge* North nie die onderskeid tussen die motief, bedoeling of doel van die belastingpligtige as relevant beskou nie.⁸⁶ Ten spyte daarvan betuig *judge* North tog instemming met die standpunt dat die begrippe "doel" en "bedoeling" nie dieselfde betekenis het nie.⁸⁷ Hy is van mening dat die belastingpligtige se dominante doel ten opsigte van die hele onverdeelde stuk eiendom deurslaggewend is en bepaal moet word.⁸⁸ Hy oorweeg ook Walker se doel ten opsigte van die fronteiendom en kom tot die gevolgtrekking dat dit aangekoop is om hom in staat te stel om die plaaseiendom te verkry om sy bestaande plaas te vergroot. Dit was ook die hele eiendom wat in die mark was en nie slegs die fronteiendom nie. Die belastingpligtige se bedoeling om 'n gedeelte van die eiendom te verkoop, stel nie 'n doel daar wat afsonderlik is van sy doel ten opsigte van die hele eiendom nie.⁸⁹ Die belastingpligtige se bedoeling om die fronteiendom te onderverdeel en te verkoop, was 'n noodwendige insidentele stap in die uitvoering van die werklike of dominante doel.⁹⁰

Die feit dat die hele eiendom, en nie slegs die fronteiendom nie, in die mark was, was klaarblyklik 'n faktor wat *judge* North beïnvloed het om die dominante doel met die aankoop van die hele eiendom te oorweeg. Die oorweging van die dominante doel impliseer dat daar meer as een doel was.⁹¹ Hy beskou die koop en verkoop van die fronteiendom skynbaar

^{84.} *CIR v Walker* [1963] NZLR 339.

^{85.} Ingevolge a 88(1)(c) van die *Land and Income Tax Act 1954*. A 79(1)(c) van die *Land and Income Tax Act 1923* is deur a 88(1)(c) van die *Land and Income Tax Act 1954* vervang.

^{86.} Hy sê op 359-360: "It was for Henry J. finally to determine what in fact were the motives, intentions or purposes - *call them what you will* - which caused the respondent to purchase the 63 acre block at the price asked by Pennington." (Kursivering bygevoeg.)

^{87.} Hy sê op 362: "I agree, with respect, with the conclusion reached by Barrowclough C.J. in *Plimmer's case* ... that in this provision the word 'purpose' is not to be regarded as merely the equivalent of 'intention'."

^{88.} Hy beslis op 361-362: "On the facts of the present case, namely that it concerns an undivided block of land, in my opinion, there is no escape from the conclusion that it is 'dominant' purpose which alone matters."

^{89.} Sien 363: "Viewing the matter in this way, I find myself quite unable to see how it can be said that the respondent's declared intention of selling the frontage land established a 'purpose' in respect of that portion of the block separate and apart from his 'purpose' in respect of the whole block."

^{90.} Hy beslis op 362: "In my opinion, the respondent's avowed intention to subdivide the frontage land into sections and to sell them was but a necessary incidental step in fulfilment of his real or dominant purpose."

^{91.} Sien *CIR v National Distributors Ltd* [1989] 3 NZLR 661 waar die hof op 666 beslis: "Where there is more

bloot as 'n newe-doel of 'n metode wat aangewend word om uitvoering te gee aan die deurslaggewende doel, naamlik om dit vir Walker moontlik te maak om die plaaseiendom te verkry.⁹² Dit is duidelik 'n waarde-oordeel wat gevel moet word om die dominante doel te bepaal wat werklik belangrik was vir die belastingpligtige ten tyde van die verkryging van die eiendom.⁹³ *Judge North*, na 'n oorweging van die feite, beslis dat die uiteindelijke of finale doel, naamlik die verkryging van die plaaseiendom, in dié geval as die dominante doel beskou moet word.

Judge Turner beslis ook dat die belastingpligtige met die aankoop van die eiendom bedoel en voorsien het om die stadsgedeeltes teen 'n wins te verkoop. Sodoende sou hy verseker dat die ander gedeelte van die eiendom teen 'n goedkoper prys verkry word. Die feit dat die belastingpligtige voorsien of bedoel het om die stadsgedeeltes teen 'n wins te verkoop, gee nie noodwendig daartoe aanleiding dat sy doel met die transaksies was om 'n wins te maak nie.⁹⁴ Die appèl word van die hand gewys.

President Gresson in sy minderheidsuitspraak is van mening dat Walker 'n afsonderlike doel ten opsigte van die fronteiendom gehad het. Die feit dat die aard van die fronteiendom verskil het van die res, dit was in werklikheid stadseiendom terwyl die res van die eiendom plaaseiendom was, het die president beïnvloed om aan te voer dat die dominante doel ten opsigte van die fronteiendom afsonderlik oorweeg behoort te word. Hy is van mening dat daar meer as een doel met die verkryging van die eiendom kon gewees het. Indien die front- en die plaaseiendom afsonderlik beskou word, was die hoof- of dominante doel met die aankoop van die fronteiendom om dit te verkoop. Hy is van mening dat dit 'n ontkenning van die werklikheid sal wees om te beweer dat die aankoop van die fronteiendom bloot

than one purpose present taxability turns on whether the dominant purpose was one of sale or other disposition ..."

⁹² Sien hfst 5 par 2.3.3 waar aangedui word dat 'n newe-doel as 'n tussentydse doel beskou kan word wat 'n middel daarstel om die uiteindelijke of deurslaggewende doel te verwesenlik.

⁹³ Daar word aan die hand gedoen dat die bepaling van die dominante doel van die belastingpligtige op 'n waarde-oordeel berus. Dié afleiding kan uit die beslissing in *CIR v National Distributors Ltd* [1989] 3 NZLR 661 gemaak word. *Judge Richardson* dui op 666 aan dat 'n toepassing van die dominante doel-riglyn op die vlg neerkom: "Adoption of a dominant purpose test in relation to the particular property purchased allows a sensible focus as a practical matter on what was truly important to the taxpayer at the time of acquisition."

⁹⁴ Hy bevind op 367: "[T]he respondent, in purchasing the land as a whole, *intended or contemplated* the sale of the city sections to advantage, thereby securing the County land at a cheap net price. But, as has already been held, the fact that the respondent hoped or intended (incidentally) to sell the city sections to advantage is not compulsive to the conclusion that his *purpose*, or his dominant purpose, in entering into the transaction was to make a profit." Die Engelse begrip "contemplated" word in Afrikaans vertaal met "voorsien". Hierdie onderskeid wat *judge North* tref, word ook in 'n psigologiese konteks in hfst 5 aangedui. Sien hfst 5 par 2.3.5 waar 'n onderskeid getref word tussen die gevolge wat 'n individu voorsien en gevolge wat hy beoog om teweeg te bring. Dit wat 'n individu voorsien, is nie noodwendig die doel wat hy beoog nie.

insidenteel was, dit wil sê iets wat toevallig en ondergeskik aan iets anders, die koop van die plaaseiendom, gebeur het. Daar was duidelik van die begin af 'n vasberadenheid by Walker om die fronteiendom te koop en dit so spoedig moontlik teen 'n wins te verkoop. Hy het onmiddellik begin om die eiendom te onderverdeel en so uitvoering aan hierdie dominante doel te gee.⁹⁵

Die kruks van die onderskeid tussen die minderheids- en meerderheidsbeslissings het gehandel oor die vraag of dit die dominante doel ten opsigte van die koop van die hele eiendom of slegs die fronteiendom was wat deurslaggewend was. Die dominante doel wat Walker met die aankoop van die hele eiendom beoog het, was die uitgangspunt van die meerderheidsbeslissing. Oorhoofs beskou, was die deurslaggewende oogmerk van Walker om die plaaseiendom te verkry. Die koop van die fronteiendom was bloot insidenteel hiertoe en kan as 'n nuwe-doel van die verkryging van die plaaseiendom beskou word.⁹⁶

In *Equipment Investments Limited v Commissioner of Inland Revenue*⁹⁷ was die belastingpligtige 'n volfiliaal van 'n houermaatskappy. Die houermaatskappy het besluit dat sekere van sy aandele deur sy werknemers besit moet word vir solank hulle in diens van die houermaatskappy was. By die dood, aftrede of bedanking van sodanige werknemer sou die aandele wat deur hulle verkry is aan 'n genomineerde van die houermaatskappy verkoop word. Die verkoopprijs sou billik en op 'n voorgeskrewe wyse vasgestel word. Die genomineerde was dan verplig om die aandele teen 'n vasgestelde prijs aan ander werknemers van die houermaatskappy te verkoop. Equipment Investments het gewoonlik as genomineerde opgetree. Van die aandele wat Equipment Investments so verkry het, is teen 'n wins aan werknemers verkoop. Equipment Investments is op die wins belas.⁹⁸ Die belastingpligtige appelleer na die *supreme court*.

Dit wil voorkom of *chief justice* Barrowclough nie soos vroeër⁹⁹ oortuig is dat daar 'n duidelike onderskeid tussen die betekenisse van die begrippe "doel" en "bedoeling" is nie.¹⁰⁰ *Chief*

⁹⁵. Sien 356: "I think it is a denial of the realities of the situation to regard ... the purchase of the frontage land as merely incidental, which, properly speaking, means occurring in fortuitous or subordinate conjunction with something else. There was from the first a well-settled determination on the part of the respondent to sell the frontage land in sections, and he lost no time in going about it."

⁹⁶. Sien hfst 5 par 2.3.3 waar die onderskeid tussen 'n nuwe- en deurslaggewende doel aangedui word.

⁹⁷. *Equipment Investments Ltd v CIR* [1965] NZLR 89.

⁹⁸. Ingevolge a 88(1)(c) van die *Land and Income Tax Act 1954*.

⁹⁹. In *Plimmer v CIR* [1958] NZLR 147 gee hy op 151 in oorweging: "A man's purpose is usually, and more naturally, understood as the object which he has in view or in mind. One can scarcely have a purpose of selling without having also an intention of selling, but, in ordinary language, 'purpose' connotes something added to 'intention', and the two words are not ordinarily regarded as synonyms."

¹⁰⁰. Hy dui op 91 aan dat hy in *Plimmer v CIR* [1958] NZLR 147 na die moontlikheid gewys het dat die woord

justice Barrowclough kom tot die gevolgtrekking dat belasbaarheid ingevolge artikel 88(1)(c) nie altyd sal draai om die onderskeid tussen die begrippe "doel" en "bedoeling" nie. Somtyds sal dit afhang van wat die dominante doel is en ander kere mag dit belangrik wees om te bepaal of die bedoeling of doel - "call it what you will" - waarmee die eiendom verkry is die behoud of vervreemding daarvan was. Die relevant vraag in die onderhawige geval is volgens die hoofregter of die dominante doel met die aankoop van die aandele die behoud of vervreemding daarvan was.¹⁰¹

Daar is namens Equipment Investments aangevoer dat:

- i) die werklike doel met die verkryging van die aandele was om die houermaatskappy se beleid te implementeer dat werknemers aandele in die maatskappy opneem. Die verkoop van die aandele is bedoel, maar dit was nie die doel van die belastingpligtige nie.
- ii) indien die verkoop 'n doel van die maatskappy was, die uitvoering van die beleid van die houermaatskappy die dominante doel was.
- iii) die verkoop van die aandele 'n gevolg was van die uitvoering van die beleid van die houermaatskappy.

Chief justice Barrowclough is van mening dat die doel van die houermaatskappy nie relevant is nie. Equipment Investments was 'n afsonderlike entiteit en dit is dié maatskappy se doel wat relevant is en oorweeg moet word. Die hoofregter kom tot die gevolgtrekking dat die doel van Equipment Investments met die aankoop van die aandele was om dit te verkoop. Die aandele is nie gekoop om dit as 'n belegging te hou nie, omdat die belastingpligtige nie kon besluit om dit te hou nie. Dit was onuitwisbaar en vooruit bepaal dat die aandele verkoop sou word.¹⁰² Die aankoop is nie deur 'n ander oorweging beïnvloed nie, byvoorbeeld dat die belastingpligtige iets aangekoop het wat hulle nie wou besit nie.¹⁰³ Indien daar meer as een

"purpose" ook soms "intention" kan beteken. 'n Persoon kan nie 'n doel hê sonder om 'n bedoeling te hê nie. "Purpose" beteken in die algemeen "intention" met iets bygevoeg. Hy verwys ook na die uitspraak van *lord* Radcliffe in *Chandler v Director of Public Prosecutions* [1962] 3 All ER 142 149 waar hy beslis dat die betekenis van die begrippe "motief", "bedoeling" en "doel" "merge into each other without a clear line of differentiation". Die hr verwys verder na *judge* North se uitspraak in *CIR v Walker* [1963] NZLR 339 395 waar hy die onderskeid tussen die begrippe "motief", "bedoeling" en "doel" afmaak deur te verklaar: "Motives, intentions or purposes - call them what you will."

¹⁰¹. Sien 92.1-5.

¹⁰². Sien 92.22-27: "But in my opinion the purpose of the appellant in acquiring any particular parcel of shares was to sell them. For what other purpose could they have been purchased? They could not have been bought for retention as an investment for it did not lie with the appellant to decide that it would not hold them. They were indelibly marked and pre-ordained for sale."

¹⁰³. *Chief justice* Barrowclough onderskei sy uitspraak in *Plimmer v CIR* [1958] NZLR 147 op die grond. Daar moes die belastingpligtige voorkeuraandele koop om die gewone aandele te bekom.

doel was, was die dominante doel die verkoop van die aandele.

Chief justice Barrowclough gee in oorweging dat die feit dat die verkoop van die aandele 'n gevolg is, dit nie beteken dat dit in geen omstandighede ook 'n doel kan wees nie. Indien 'n persoon aandele koop met die doel om dit te verkoop, kan in die algemeen gesê word dat die verkoop inderdaad 'n gevolg van die aankoop is. In die onderhawige geval was die verkoop van die aandele 'n natuurlike gevolg van die aankoop daarvan. Dit was inderdaad 'n onafwendbare gevolg daarvan. Dit beteken nie dat die verkoop van die aandele nie ook die doel kon wees waarmee die aandele aangekoop is nie. Die onafwendbaarheid van die verkoop van die aandele was een van die faktore wat die hoofregter beïnvloed het om tot die gevolgtrekking te kom dat die aandele aangekoop het met die doel om dit te verkoop. Daardie doel het later tot 'n gevolg aanleiding gegee, naamlik die verkoop van die aandele.¹⁰⁴

Dit blyk dat *chief justice* Barrowclough die verrigting van die bepaalde handeling, naamlik die onafwendbare verkoop van die aandele, as die dominante doel met die aankoop van die aandele beskou. Hierdie doel is duidelik die onmiddellike doel met die verkryging van die aandele, maar die verderliggende of uiteindelijke doel is egter om aan die werknemer-aandele-skema van die houermaatskappy uitvoering te gee. Dit blyk nie duidelik uit die feite dat die bestaansrede vir Equipment Investments absoluut aan die uitvoering van die werknemer-aandele-skema gekoppel was nie. Vir die praktiese uitvoering van dié skema was dit egter noodsaaklik dat Equipment Investments betrokke sou wees deur die aandele te koop by die afsterwe, aftrede of bedanking van 'n werknemer. Hierdie aandele sou dan later beskikbaar gestel word aan ander aandeelhouders wat volgens die houermaatskappy gekwalifiseer het om aandele te verkry.

Daar word aan die hand gedoen dat die onvermydelikheid van die koop en verkoop van die aandele eerder 'n faktor was wat daarop dui dat die deurslaggewende doel met die aankoop van die aandele nie was om die aandele te verkoop nie, maar om as genomineerde op te tree om uitvoering te gee aan die praktiese werking van die werknemer-aandele-skema. Die bedoeling wat Equipment Investments gehad om die aandele in sekere omstandighede te verkoop¹⁰⁵ kan eerder beskou word as 'n newe-doel in die sin van 'n tussentydse doel wat 'n

¹⁰⁴. Sien 93.5-20: "That is not to suggest that because it was a consequence it could not in any circumstances be also a purpose. ... If a man buys shares for the purpose of reselling, it will commonly be the case that a resale will in fact be a consequence of his purchase. In the present case a sale of the shares was a natural consequence of the purchase of them - indeed it was an inevitable consequence - but that does not mean that a sale could not also be the purpose of buying them. It was the inevitability of sale in this case that was one of the factors that led me to the conclusion that the shares were purchased for the purpose of resale and not, for example, for retention. That purpose later became a consequence ..."

¹⁰⁵. Daar word in oorweging gegee dat die feit dat die persone wat in beheer van Equipment Investments was op

metode daarstel om die beoogde uiteindelijke of deurslaggewende doel te bereik.¹⁰⁶

In *Railway Timber Company Limited v Commissioner of Inland Revenue*¹⁰⁷ het die belastingpligtige 'n eiendom gekoop wat uit drie afsonderlike dele bestaan het, naamlik landelike eiendom, industriële eiendom en 'n plantasie. Railway Timber het drie aandeelhouers gehad, naamlik 'n maatskappy in die houtbedryf wat surplusfondse in 'n industriële ontwikkeling wou belê, 'n individu wat 'n eiendomsagent was en 'n maatskappy wat opgerig is om industriële eiendom te verkry en te ontwikkel. Railway Timber het besef dat daar 'n risiko bestaan het dat die eiendom gehersoneer kon word, maar het nogtans besluit om die eiendom aan te koop. 'n Gedeelte van die eiendom is deur die staat onteien en later is die res as residensiële eiendom gehersoneer. Dit was nie moontlik om met die industriële ontwikkeling voort te gaan nie. Railway Timber het die eiendom verkoop. Die *commissioner* het die wins wat met die eiendom gemaak is by die "assessable income" van die belastingpligtige ingesluit.¹⁰⁸ Die belastingpligtige appelleer na die *supreme court*.

Judge Jeffries aanvaar die onderskeid wat getref kan word tussen die bedoeling en doel van die belastingpligtige.¹⁰⁹ Hy bevind dat dit Railway Timber se bedoeling was om 'n sekere gedeelte van die eiendom te verkoop, maar dit was nie die belastingpligtige se dominante doel nie. Die dominante doel was om eiendom te verkry en vir 'n industriële doel te ontwikkel.¹¹⁰ Die feit dat Railway Timber "gedwing" is om meer eiendom te koop as wat die maatskappy benodig het, was 'n faktor wat daartoe bygedra het om tot die gevolgtrekking te kom dat die dominante doel die ontwikkeling van 'n industriële eiendom was.¹¹¹

4.2.3 Doel en motief

In *Harkness v Commissioner of Inland Revenue*¹¹² het die belastingpligtige se vader in die belastingpligtige se naam 'n eiendom gekoop wat in drie dele opgedeel was. Ten tyde van

aanbeveling van die houermaatskappy die verkoophandeling verrig het, nie meegebring het dat hulle nie die bedoeling kon gehad om die handeling te verrig nie. Bedoeling dui op doelbewuste gedrag wat daarop gerig is om 'n handeling te verrig. Sien hfst 5 par 2.3.2 waar die betekenis van die begrip "bedoeling" in 'n enger sin bespreek word.

^{106.} Hierdie uitgangspunt sal meer in ooreenstemming wees met die onderskeid wat getref word tussen 'n nuwe- en deurslaggewende doel. Sien hfst 5 par 2.3.3.

^{107.} *Railway Timber Co Ltd v CIR* [1977] 1 NZLR 655.

^{108.} Ingevolge a 88(1)(c) van die *Land and Income Tax Act 1954*.

^{109.} Hy verwys as gesag na *Plimmer v CIR* [1958] NZLR 147 en *Davis v CIR* [1959] NZLR 635.

^{110.} Sien 663: "I accept that the objector had the intention of selling some of the land as soon as possible, but that was not its purpose ..."

^{111.} Hy beslis op 664: "I think we must again look at the dominant purpose which was to develop an industrial estate, and to achieve that the objector was 'forced' to purchase more land than it ideally wanted or required."

die aankoop was die eiendom net buite 'n stadsgebied geleë. Later is die grense van die stadsgebied uitgebrei om ook hierdie eiendom in te sluit. Ten tyde van die aankoop van die eiendom het Harkness op die punt gestaan om vir verdere studies oorsee te vertrek. Hy het 'n volmag aan sy vader gegee om die eiendom te verkoop. Hy was vir vyf jaar oorsee. Voordat hy vertrek het, het hy oordragvorme geteken om sekere gedeeltes van die eiendom te verkoop. In sy afwesigheid is sekere gedeeltes verkoop en daar is ook stappe geneem om 'n gedeelte van die eiendom te onderverdeel. Harkness is op die wins belas. Hy appelleer na die *supreme court*.

Die punt in geskil was of Harkness self die eiendom verkry het met die doel om dit te verkoop of andersins te vervreem. *Judge Speight* beslis dat Harkness se doel as eienaar van belang is.¹¹³ Die motiewe wat sy vader beïnvloed het om die eiendom in sy naam te koop, is nie van belang nie. Die belastingpligtige se doel kan nie aan sy vader se motief gelykgestel word nie.¹¹⁴ Die regter kom tot die gevolgtrekking dat aangesien daar twee verskillende tipes eiendom was, die moontlikheid bestaan dat die belastingpligtige verskillende oogmerke ten opsigte van die verskillende stukke kon gehad het. Ten opsigte van die een stuk grond het hy wel die doel gehad om dit teen 'n wins te verkoop.¹¹⁵

Hierdie beslissing bevestig die subjektiewe grondslag van die doel van die belastingpligtige wat met die verkryging van die eiendom oorweeg moet word. *Judge Speight* tref nie 'n duidelike onderskeid tussen die begrippe "doel" en "motief" nie.¹¹⁶ Dit wil voorkom of hy hierdie begrippe as sinonieme gebruik. Die motief van die vader waarna hy verwys, het ook betrekking op die doel waarmee die vader die eiendom aangekoop het.¹¹⁷

In *Commissioner of Inland Revenue v National Distributors Limited*¹¹⁸ beklemtoon *judge Richardson* dat dit in 'n gegewe feitestel noodsaaklik mag wees om 'n versigtige onderskeid

^{112.} *Harkness v CIR* [1975] 2 NZLR 654.

^{113.} Sien ook *Simester* 1990 *Auck UL Rev* 396 400.

^{114.} Sien 659-660: "Motives which prompted his father to initiate the purchase are not the purposes of the potential seller so on this analyses of the wording it appears that it is the objector's *thought processes* and no others." (Kursivering bygevoeg.)

^{115.} Sien par 4.2.8 waar die moontlikheid van meer as een doel ten opsigte van 'n bepaalde bate bespreek word.

^{116.} Sien hfst 5 par 2.3.3 en 2.3.4 waar daar psigologies 'n onderskeid getref word tussen die begrippe "doel" en "motief".

^{117.} Sien 659 waar hy aandag gee aan die "motives which prompted his father to initiate the purchase". Hy sê: "In the mind of Mr Harkness sen, therefore, though there were alternative uses for the property such as the possibility of building his own home on part and as an alternative place of residence for his son in the event that he wished to become a farmer, I think that the predominant purpose in the mind of Mr Harkness, sen was sale."

^{118.} *CIR v National Distributors Ltd* [1989] 3 NZLR 661.

te tref tussen die begrippe "motief", "bedoeling" en "doel", selfs al sou die gedagtes wat deur die onderskeie woorde oorgedra word, vermeng sodat daar nie 'n duidelike skeidslyn is nie.¹¹⁹ Die regter is van mening dat die onderskeid in die onderhawige geval ook relevant is. Hy bevind dat om 'n belegging te maak as 'n "hedge against inflation" of om 'n kapitaalvermeerdering te verkry, die onderliggende motiewe mag wees wat die aangaan van sodanige transaksie beïnvloed het. Die doel van die belastingpligtige met die maak van die belegging moet egter steeds bepaal word. Die rede waarom die belastingpligtige besluit het om die aandele te koop om later te verkoop, is nie relevant in die bepaling van die statutêre doel nie. Indien die belastingpligtige se dominante doel met die verkryging van die aandele was om dit in die toekoms teen 'n hoër prys te verkoop, dan was sy statutêre doel om die aandele te verkoop, al was sy motief om sy spaargeld teen inflasie te beskerm.¹²⁰

Daar word aan die hand gedoen dat *judge* Richardson die begrip "motief" in 'n eksterne sin gebruik, synde die beoogde resultaat of doelwit wat 'n persoon teweeg wil bring. In hierdie konteks verskil die betekenis van die begrip "motief" nie wesenlik van die betekenis van die begrip "doel" nie.¹²¹ Daar word aan die hand gedoen dat die regter nie werklik 'n onderskeid tref tussen die betekenisse van die begrippe "motief" en "doel" nie. Daar word in oorweging gegee dat in die onderhawige geval die belastingpligtige ten doel kon gehad het om sy belegging teen inflasie te beskerm. Die begrip "doel" in dié konteks beteken die beoogde resultaat (feitetoestand) wat die belastingpligtige tot stand wou bring.¹²² Dit wil egter voorkom of *judge* Richardson die begrip "statutory purpose" gebruik om die kategorieëse bedoeling om 'n bepaalde handeling te verrig, naamlik om die aandele te verkoop, aan te dui. Dit wil dus voorkom of die blote bedoeling om 'n bepaalde handeling te verrig, naamlik die verkoop van

^{119.} Volgens *judge* Richardson word die belangrikheid van voorgenoemde onderskeid in *CIR v Hunter* [1970] NZLR 116 en *Holden v CIR* [1974] 2 NZLR 52 beklemtoon. Hy sê op 666-667: "In some factual situations it may be necessary to draw a careful distinction between motives and intentions and purposes, even though the ideas conveyed by the respective words merge into each other without a clear line of differentiation ..."

^{120.} Hy dui aan op 667: "It is still necessary to determine whether the dominant purpose of the taxpayer in acquiring the property was to sell it at a future date. ... [I]f the taxpayer's dominant purpose in acquiring the property is to sell it in the future at a price which, allowing for inflation, corresponds with or is better than its price at the time of purchase his statutory purpose is to sell the property even though his motive is to protect his savings from inflation." Mason en Priddle 1976 NZLJ 493 beaam die standpunt dat die belastingpligtige 'n bate kan verkry as 'n werklike kapitaalbelegging vir bv 'n skans teen inflasie. Die verkoop van sodanige bate is die normale metode waardeur die voordele van sodanige kapitaalbelegging werklik gerealiseer kan word. Hulle sê: "Notwithstanding the limited departures recognised by the Act a taxpayer may still acquire property as a true capital investment, as, among other things a hedge against inflation. The sale of such property is the method, and it is suggested the normal method, of actually realising the benefits of such a capital investment."

^{121.} Sien hfst 5 par 2.3.4 waar die onderskeid en betekenis tussen die eksterne en interne motief van 'n individu bespreek word.

die aandele, na sy mening voldoende is om aan die "statutory purpose" te voldoen. Hy sê uitdruklik dat die feit dat die verkoop van die aandele bloot 'n middel is waardeur 'n bepaalde einddoel bereik word, nie ter sake is nie.¹²³

Indien aanvaar word dat die verrigting van 'n bepaalde handeling, naamlik die verkoop van die aandele, deur die belastingpligtige beoog word, word daar aan die hand gedoen dat daar sprake van meer as een oogmerk behoort te wees. Dit wil ook voorkom of dit die uitgangspunt is wat *judge* Richardson volg. Volgens dié benadering sal dit nodig wees om die dominante doel van die belastingpligtige te bepaal.¹²⁴ Daar word aan die hand gedoen dat dit slegs nodig sal wees om die dominante doel te bepaal indien 'n individu verskeie oogmerke met die verrigting van 'n bepaalde handeling het. Oogmerke kan soms in die hiërargie vorm. 'n Relevante, onmiddellike oogmerk, byvoorbeeld om die aandele te verkoop, kan tot stand gebring word om 'n verdere oogmerk te realiseer, naamlik om die bates van die belastingpligtige teen inflasie te beskerm. Die riglyn wat aangewend word om die dominante doel van die belastingpligtige te bepaal, is om op praktiese oorwegings te fokus om vas te stel wat werklik vir die belastingpligtige belangrik was ten tyde van die verkryging.¹²⁵

Waar 'n individu verskeie oogmerke met die verrigting van 'n handeling het, kan daar gewoonlik tussen deurslaggewende en newe-oogmerke onderskei word. Die deurslaggewende oogmerk kan soms die uiteindelijke doel wees wat met die verrigting van 'n bepaalde handeling bereik wil word. Die handeling wat verrig word om die doel te bereik, kan as 'n newe-oogmerk beskou word.¹²⁶ Dit wil voorkom of *judge* Richardson in die onderhawige saak die onmiddellike doel, naamlik die verkoop van die aandele, as die deurslaggewende doel van die belastingpligtige beskou. Die feit dat hierdie doel bloot beskou kan word as 'n middel waardeur die uiteindelijke doel, naamlik die beskerming van sy bates teen inflasie, bereik kan word, is volgens die regter nie deurslaggewend nie.¹²⁷

¹²² Sien hfst 5 par 2.3.3; Evans *Statutory Interpretation* 54; Simester 1990 *Auck UL Rev* 390.

¹²³ Hy sê op 667: "In short, if resale is proposed it matters not that it is only the means to an end."

¹²⁴ Hy sê op 667: "It is still necessary to determine whether the dominant purpose of the taxpayer in acquiring the property was to sell it at a future date."

¹²⁵ *Judge* Richardson gee op 66 die vlg uiteensetting: "Adoption of a dominant purpose test in relation to the particular property purchased allows a sensible focus as a practical matter on what was truly important to the taxpayer at the time of acquisition."

¹²⁶ Sien hfst 5 par 2.3.3 waar aangedui word dat 'n newe-doel as 'n tussentydse doel beskou kan word wat 'n middel daarstel om die uiteindelijke of deurslaggewende doel te verwesenlik.

¹²⁷ Simester 1990 *Auck UL Rev* 412-413 verwys ook na die moontlikheid dat daar 'n tussentydse en uiteindelijke doel kan wees.

4.2.4 Doel en gevolg

In *Equipment Investments Limited v Commissioner of Inland Revenue*¹²⁸ is namens die belastingpligtige in oorweging gegee dat daar 'n onderskeid getref moet word tussen die doel en gevolg van 'n transaksie. *Chief justice* Barrowclough bevind dat indien 'n persoon aandele koop met die doel om dit te verkoop, die verkoop in werklikheid 'n gevolg sal wees van die aankoop. In die onderhawige geval was die verkoop van die aandele 'n natuurlike gevolg van die koop daarvan. Dit was inderdaad 'n onafwendbare gevolg van die aankoop daarvan. Dit beteken egter nie dat 'n verkoop nie ook die doel van die aankoop was nie. Die onafwendbaarheid van die verkoop was een van die faktore wat die hoofregter noop om die gevolgtrekking te maak dat die aandele aangekoop is met die doel om dit te verkoop. Hierdie doel het later 'n gevolg geword. Volgens hom is daar geen meriete in die standpunt dat die latere gevolg ondersoek moet word nie, aangesien die voorafgaande doel die wesenlike faktor is wat oorweeg moet word.¹²⁹

Daar word aan die hand gedoen dat die gevolgtrekking waartoe *chief justice* Barrowclough kom, naamlik dat die doel van 'n handeling die gevolg van sodanige handeling kan wees, gefundeerd is. Die begrip "doel" het betrekking op die resultaat of gevolg wat met die verrigting van 'n bepaalde handeling bereik wil word. Die doel van 'n bepaalde handeling is inderdaad die beoogde gevolg, in die sin van 'n bepaalde feitetoestand of omstandigheid wat tot stand gebring wil word. Die standpunt van die hoofregter dat die onafwendbaarheid van die verkoop van die aandele daarop dui dat die verkoophandeling inderdaad die dominante doel was wat bereik wou word, kan egter nie sonder meer ondersteun word nie. Sodanige gevolgtrekking tref nie 'n duidelike onderskeid tussen die deurslaggewende en nowe-doel nie.¹³⁰

4.2.5 Doel en moontlikheid of verwagting

In *Beetham v Commissioner of Inland Revenue*¹³¹ het die belastingpligtige aanvanklik 'n eiendom gehuur met die opsie om te koop. Hy het later sy reg uitgeoefen en die eiendom gekoop. Die eiendom het die potensiaal gehad om in die toekoms onderverdeel te word.

¹²⁸. *Equipment Investments Ltd v CIR* [1965] NZLR 89.

¹²⁹. Hy gee op 93.10-20 in oorweging: "In the present case a sale of the shares was a natural consequence of the purchase of them - indeed it was an inevitable consequence - but that does not mean that a sale could not also be the purpose of buying them. It was the inevitability of sale in this case that was one of the factors that led me to the conclusion that the shares were purchased for the purpose of resale and not - for example, for retention. That purpose later became a consequence; but that could not alter the purpose for which the shares were bought some time before they could possibly in fact be resold."

¹³⁰. Sien die bespreking in par 4.2.8.2.

Beetham het die grond gekoop om daarop te boer. Die waarde van die eiendom het later as gevolg van die onderverdelingspotensiaal baie gestyg. 'n Pad is naby die eiendom gebou. Dit het meegebring dat meer geboue in die area opgerig is. Hierdie ontwikkelings het boerdery op die eiendom baie moeilik gemaak. Beetham het gedeeltes van die eiendom verkoop. Die wins wat hy gemaak het, is by sy "assessable income" ingesluit.¹³² Die belastingpligtige appelleer na die *supreme court*.

Judge Henry beslis dat die doel van Beetham was om die eiendom as plase te verkry. Die onderverdeling van die eiendom was bloot 'n moontlikheid wat in die toekoms kon gebeur. Dit het nie Beetham se doel beïnvloed nie.¹³³ Die regter beslis ten gunste van die belastingpligtige.

In *Commissioner of Inland Revenue v National Distributors Limited*¹³⁴ gee judge Richardson in oorweging dat die blote feit dat 'n belastingpligtige ten tyde van die aankoop van die aandele nie verwag om dit vir altyd te hou nie en die moontlikheid van 'n verkoop voorsien het, nie sonder meer beteken dat hy ten doel gehad het om dit te verkoop nie.¹³⁵

Daar word aan die hand gedoen dat die onderskeid wat in bogenoemde regspraak gemaak word tussen die gevolg wat 'n individu beoog om te bereik en die moontlikhede wat hy voorsien het, geregverdig is.¹³⁶

4.2.6 Doel en doelwit

In *Davis v Commissioner of Inland Revenue*¹³⁷ gee judge Hutchison aandag aan die betekenis van die woorde "for the purpose of". Hy is van mening dat 'n persoon slegs eiendom verkry met die doel om dit teen 'n wins te verkoop indien die verkoop teen 'n wins

^{131.} *Beetham v CIR* [1973] 1 NZLR 575.

^{132.} Ingevolge a 88(1)(c) van die *Land and Income Tax Act 1954*.

^{133.} Hy beslis op 582: "His purpose was, and had for some considerable time been, the getting of a freehold farm. Any question of subdivision was then no more than something which might happen some time in the future."

^{134.} *CIR v National Distributors Ltd* [1989] 3 NZLR 661.

^{135.} Sien 668.32-35. Dit plaas hom nie sonder meer binne die kader van die tweede been van a 65(2)(e) van die 1976-wet nie. Die relevante gedeeltes van a 65(2) lees as volg: "(2) Without in any way limiting the meaning of the term, the assessable income of any person shall for the purpose of this Act be deemed to include, save so far as express provision is made in this Act to the contrary,-

(e) ... or if the property was acquired for the purpose of selling or otherwise disposing of it, and ... "

^{136.} Sien Fitzgerald *Jurisprudence* 368. Sien ook hfst 5 par 2.3.5 waar 'n onderskeid getref word tussen die gevolge wat 'n individu voorsien en gevolge wat hy beoog om teweeg te bring. Dit wat 'n individu voorsien, is nie noodwendig die doel wat hy beoog nie.

^{137.} *Davis v CIR* [1959] NZLR 635.

een van sy doelwitte ("objects") by aankope was.¹³⁸

In *Commissioner of Inland Revenue v National Distributors Limited*¹³⁹ beslis *judge* Doogue in sy minderheidsuitspraak dat die gewone en natuurlike betekenis van die woord "purpose" die "object of an activity" is.¹⁴⁰

Daar word aan die hand gedoen dat die begrippe "doel" en "doelwit" vir doeleindes van die inkomstebelastingreg sinonieme is.¹⁴¹

4.2.7 Doel en metode

In *Commissioner of Inland Revenue v National Distributors Limited*¹⁴² bevind *judge* Richardson as deel van die meerderheidsuitspraak dat indien 'n verkoop beoog word, dit nie saak maak dat die verkoop slegs 'n metode is om 'n einddoel te bereik nie. *Judge* Doogue beslis in sy minderheidsuitspraak dat die bewoording van artikel 65(2)(e) die skyn skep dat die aktiwiteit of metode waardeur die doel bereik kan word op sigself die doel is wat ondersoek behoort te word. Volgens hom is dit 'n wangebruik van die woord "purpose". Hy beklemtoon dat daar 'n duidelike onderskeid getref moet word tussen die doel of doelwit en die metode waarmee die doel of doelwit bereik gaan word.¹⁴³

Daar word aan die hand gedoen dat voorgemelde onderskeid wat *judge* Doogue tref meriete het. Wanneer 'n individu iets doen met 'n sekere doel, word metodes of middele aangewend, byvoorbeeld handeling verrig, om die beoogde doel te bereik. Die doel is onderskeibaar van die bedoelde handeling wat die individu verrig om die doel te realiseer. Die bedoelde handeling is gewoonlik nie die beoogde doel nie.¹⁴⁴

^{138.} Hy sê op 638-639: "He would, in my opinion, be acquiring the property, or the sections, for the purpose of selling the latter at a profit only if selling them at a profit was at least one of the objects of his purpose." Dit is duidelik dat *judge* Hutchison die begrip "purpose" gebruik as die doelwit wat met 'n bepaalde handeling, nl die aankoop van die eiendom, bereik of verwesenlik wil word.

^{139.} *CIR v National Distributors Ltd* [1989] 3 NZLR 661.

^{140.} Hy dui aan op 675: "The word 'purpose', in most if not all of its ordinary and natural meanings, indicates the object of an activity."

^{141.} Sien die standpunt van Avery Jones 1983 *BTR* 10. Hy gee in oorweging dat die begrippe "purpose", "object", "end" en "with a view to" dieselfde betekenis het.

^{142.} *CIR v National Distributors Ltd* [1989] 3 NZLR 661.

^{143.} Sien 676: "The wording of the second limb of s 65(2)(e), suggests that the activity or method of achieving the purpose is itself the purpose which has to be investigated. That is a misuse of the word 'purpose'."

^{144.} Hierdie benadering word bevestig deur die psigologiese betekenis van die begrip "doel" in 'n wye konteks. Sien hfst 5 par 2.3.3.

4.2.8 Veelvoudige oogmerke

4.2.8.1 Dominante doel

In *Commissioner of Inland Revenue v Walker*¹⁴⁵ kom *judge North* tot die slotsom dat waar 'n belastingpligtige se doel ten opsigte van 'n onverdeelde eiendom bepaal moet word, dit sy dominante doel is wat van belang is.¹⁴⁶ In die onderhawige geval beslis die regter dat die belastingpligtige se doel met die aankoop van die stadsgedeelte was om dit vir hom moontlik te maak om die landelike eiendom by sy bestaande plaas te voeg. Die belastingpligtige het van die begin af bedoel om die stadsgedeelte te onderverdeel en te verkoop. Dit was egter verstaanbaar omdat die koopprys hoog en nie in lyn was met die prys van landbougrond nie. Die regter doen aan die hand dat die belastingpligtige se bedoeling om die eiendom te verdeel en te verkoop, bloot 'n noodsaaklike insidentele stap in die uitvoering van sy werklike of dominante doel was.¹⁴⁷

In *Equipment Investments Limited v Commissioner of Inland Revenue*¹⁴⁸ is *chief justice Barrowclough* van mening dat die vasstelling van die dominante doel kan help om die geskilpunt op te los. Namens die belastingpligtige is in oorweging gegee dat die maatskappy se doel met die verkryging van die aandele bloot was om die houermaatskappy se "employee-participation-in-ownership policy" te implementeer. Die hoofregter stem nie met hierdie submitisie saam nie. Hy is van mening dat die belastingpligtige se dominante doel met die verkryging van die aandele was om dit te verkoop.¹⁴⁹ Die maatskappy kon nie die

^{145.} *CIR v Walker* [1963] NZLR 339.

^{146.} In dié verband verwys hy op 346 na die Suid-Afrikaanse hofbeslissing *CIR v Paul* 1956 3 SA 335 (A), 21 SATC 1.

^{147.} Sien 362: "In short, the respondent's 'purpose' in the relation to what has been called 'the frontage land' was to make it possible for him to acquire the rural land as an addition to his existing farm, for it was the 63 acre block, and not the 3 acres of frontage land which was on the market. ... in my opinion, the respondent's avowed intention to subdivide the frontage land into sections and to sell them was but a necessary incidental step in fulfilment of his real or dominant purpose." Sien egter Pearce 1980 *BTR* 389 waar hy verwys na die geval waar 'n belastingpligtige bedoel om eiendom as 'n belegging te verkry, maar om dit te kan doen, moet hy 'n gedeelte van die eiendom verkoop wat hy gaan verkry. Pearce beskou dit as 'n geval waar die belastingpligtige "has to trade in order to acquire his investment". Hy verwys in dié konteks na *Iswera v CIR* [1965] 1 WLR 663 waar 'n belastingpligtige eiendom vir 'n private doel gekoop het, maar sekere gedeeltes van die eiendom afverkoop het om die aanvanklike aankoop te finansier. *Lord Reid* is van mening dat indien die metode wat 'n belastingpligtige aanwend om 'n sekere doel te bereik al die eienskappe van 'n bedryf openbaar, sy doel alleen nie deurslaggewend is nie. Hy sê op 668: "If, in order to get what he wants, the taxpayer has to embark on an adventure which has all the characteristics of trading, his purpose or object alone can not prevail over what he in fact does. But if his acts are equivocal his purpose or object may be a very material factor when weighing the total effect of all the circumstances."

^{148.} *Equipment Investments Ltd v CIR* [1965] NZLR 89.

^{149.} Sien 92.43-47 waar die hr as volg beslis: "I am satisfied that the shares in question were acquired by the appellant for the purpose of sale. I think that was the only purpose but, if there were more purposes than one,

aandeel as 'n belegging behou nie omdat die maatskappy dit moes verkoop. Die aandeel was onvermydelik bestem om verkoop te word.¹⁵⁰ *Chief justice* Barrowclough onderskei die *Plimmer*-beslissing¹⁵¹ waarin die belastingpligtige "gedwing" is om die voorkeuraandeel te koop.

In *Holden v Commissioner of Inland Revenue* en *Menneer v Commissioner of Inland Revenue*¹⁵² wou die belastingpligtige sterlingfondse wat hulle in Engeland gehad het na Nieu-Seeland oorplaas. Hulle het Britse effekte gekoop en onmiddellik in Nieu-Seeland verkoop. Daar is 'n valutawin op die transaksie gemaak wat belas is.¹⁵³ Die belastingpligtige voer die saak tot in die *privy council*. *Lord Wilberforce* erken dat die doel met die verkryging van die bate relevant is, en indien daar meer as een doel is, moet bepaal word wat die dominante doel is. Hy bevind dat die effekte met slegs een doel aangekoop is, naamlik om dit te verkoop. Die feit dat die koop en verkoop van die effekte deel was van 'n meer omvattende doelwit, behoort nie hierdie gevolgtrekking te beïnvloed nie.¹⁵⁴

In *Commissioner of Inland Revenue v National Distributors Limited*¹⁵⁵ beklemtoon *judge* Richardson dat waar daar meer as een doel is, die dominante doel deurslaggewend is. Die regter is van mening dat die ondersoek om te bepaal wat die dominante doel is, ingewikkeld kan word waar daar verskillende oogmerke is wat op die kort, medium of lang termyn nagevolg word. Die aanvaarding van die "dominante doel"-toets plaas uit 'n praktiese oogpunt 'n duidelike fokus op dit wat werklik vir die belastingpligtige ten tyde van die aankoop van die eiendom belangrik was.¹⁵⁶

sale was clearly the dominant purpose for it was only by sale that the purpose or object in acquiring the shares could possibly be fulfilled."

^{150.} Sien 92.25-27.

^{151.} *Plimmer v CIR* [1958] NZLR 147.

^{152.} *Holden v CIR* [1974] 2 NZLR 52; *Menneer v CIR* [1974] 2 NZLR 52. Sien ook *CIR v Hunter* [1970] NZLR 116 121 128 waar 'n soortgelyke feitelike oorweeging is. Die belastingpligtige het effekte gekoop en verkoop en 'n valutawin gemaak. Die hof oorweeg spesifiek die doel met die aankoop van die effekte en bevind dat die dominante doel was om die effekte te verkoop.

^{153.} Ingevolge a 88(1)(c) van die *Land and Income Tax Act 1954*.

^{154.} Hy maak die volgende beslissing op 54: "It is clear that the relevant enquiry is for what purpose was the property acquired, and, if there was more than one purpose, what was the dominant purpose ... In the present cases it is not relevant to enquire what was the dominant purpose, since the only purpose for which the securities were bought was that they should, immediately, be sold. The appellants argued that this purpose was only incidental to the wider and more essential purpose, which each taxpayer set out to achieve, namely to remit funds from the United Kingdom to New Zealand but that ... is irrelevant. There can only be one answer to the question for what purpose the securities were bought, and the fact that the purchase and sale were part of a wider objective cannot affect that answer."

^{155.} *CIR v National Distributors Ltd* [1989] 3 NZLR 661.

^{156.} Sien die uiteensetting op 666: "Where there is more than one purpose present taxability turns on whether the

Judge Richardson kom tot die gevolgtrekking dat die belastingpligtige gefaal het om te bewys dat hy nie die aandele gekoop het met die dominante doel om dit later te verkoop nie. Die belastingpligtige het in besonder nie oorweging geskenk aan die behoud van die aandele vir hulle dividendpotensiaal nie. Daar was geen beleid om 'n spesifieke vlak van dividendopbrengs na te streef of om die dividendopbrengs te maksimeer nie. Die aandele is ook nie vir 'n lang tydperk gehou nie. Dit was die praktyk om die aandele te verkoop wanneer die aandelepryse skynbaar hulle toppunt bereik het. Alhoewel daar 'n doel mag gewees het om die dividendopbrengs te verkry, was die dominante doel om 'n wins by realisering te maak wanneer die aandele hulle volle markpotensiaal bereik het. Voorgemelde rede beïnvloed *Judge Richardson* om ten gunste van die *commissioner* te beslis.¹⁵⁷

Die uitgangspunt dat aan die dominante doel uitvoering gegee moet word waar die belastingpligtige meer as een doel beoog, word deur die hof erken en toegepas. Die hof het 'n waarde-oordeel om die dominante doel te bepaal wat werklik vir die belastingpligtige belangrik was ten tyde van die verkryging van die eiendom.¹⁵⁸ Die hof neem die volgende faktore in ag om die dominante doel te bepaal:

- i) Die "dominante doel"-toets plaas uit 'n praktiese oogpunt 'n duidelike fokus op dit wat werklik vir die belastingpligtige ten tyde van die aankoop van die eiendom belangrik was.¹⁵⁹
- ii) Die belastingpligtige se bedoeling om 'n bepaalde handeling te verrig, byvoorbeeld om 'n aangekoopte bate te verkoop, kan bloot 'n noodsaaklike insidentele stap in die uitvoering van sy werklike of dominante doel was.¹⁶⁰ Die feit dat die belastingpligtige 'n keuse het en doelbewus gekies het om die ontvangste-genererende handeling aan te gaan, is 'n faktor wat die insidentele aard daarvan negeer.¹⁶¹

dominant purpose was one of sale or other disposition: ... The analysis may become more complicated where different purposes maybe more significant depending on whether the focus is on the short term, the medium term or the ultimate object. Adoption of a dominant purpose test in relation to the particular property purchased allows a sensible focus as a practical matter on what was truly important to the taxpayer at the time of acquisition."

¹⁵⁷. Sien 670.5-20.

¹⁵⁸. Daar word aan die hand gedoen dat die bepaling van die dominante doel van die belastingpligtige op 'n waarde-oordeel berus. Dié afleiding kan uit die beslissing in *CIR v National Distributors Ltd* [1989] 3 NZLR 661 gemaak word. *Judge Richardson* dui op 666 aan dat 'n toepassing van die dominante doel-riglyn op die vlg neerkom: "Adoption of a dominant purpose test in relation to the particular property purchased allows a sensible focus as a practical matter on what was truly important to the taxpayer at the time of acquisition."

¹⁵⁹. *CIR v National Distributors Ltd* [1989] 3 NZLR 661 666 670.

¹⁶⁰. Sien *CIR v Walker* [1963] NZLR 339 362.

¹⁶¹. Sien *Holden v CIR* [1974] 2 NZLR 52; *Menneer v CIR* [1974] 2 NZLR 52 57; *Bedford Investments Ltd v CIR* [1955] NZLR 978.

- iii) Die onvermydelikheid van die ontvangste-genererende handeling, byvoorbeeld die verkoop van die bate, kan 'n aanduiding gee van die dominante doel van die belastingpligtige met verrigting van die handeling.¹⁶²
- iv) Die feit dat die koop- en verkoophandeling van 'n bate deel was van 'n meer omvattende doelwit, behoort nie die gevolgtrekking te beïnvloed ten opsigte van die dominante doel waarmee die bate gekoop is nie.¹⁶³

4.2.8.2 Tussentydse en uiteindelijke oogmerke

In *Bedford Investments Limited v Commissioner of Inland Revenue*¹⁶⁴ was die belastingpligtige 'n privaatmaatskappy wat geïnkorporeer is om 'n eiendom aan te koop. Die maatskappy het die eiendom aangekoop met die bedoeling om die eiendom te onderverdeel en sekere erwe te verkoop. Daar is 'n wins gemaak op die erwe wat verkoop is. Die *commissioner* het hierdie wins by die "assessable income" van die maatskappy ingesluit.¹⁶⁵ Namens die belastingpligtige is geargumenteer dat aan die finale en uiteindelijke doel aandag geskenk moet word. Die hoofoogmerk of -doelwit van die maatskappy was om die funksies van 'n beleggingsmaatskappy te bedryf. Die dominante doel was die behoud van slegs een erf as 'n belegging. Dit is slegs hierdie dominante of finale doel wat relevant is. Enige tussentydse doel, byvoorbeeld om die ander erwe te verkoop, behoort nie in oorweging geneem te word nie. *Judge McGregor* aanvaar nie hierdie argument nie.¹⁶⁶ Hy is van mening dat die erwe wat verkoop is, aangekoop is met die doel om dit te verkoop. As sodanig is die eiendom as handelsvoorraad beskou en is die wins by die "assessable income" van die belastingpligtige ingesluit.

In *Equipment Investments Limited v Commissioner of Inland Revenue*¹⁶⁷ het die belastingpligtige ook geargumenteer dat die uiteindelijke oorkoepelende doel van belang is, naamlik die implementering van die werknemer-aandeelhouer-skema. Die tussentydse doel, naamlik die verkoop van die aandele, was volgens die belastingpligtige die bedoeling, maar nie die doel van die maatskappy nie. *Chief justice Barrowclough* gee egter aandag aan die onmiddellike of tussentydse doel wat die belastingpligtige gehad het. Hy kom tot die

^{162.} Sien *Equipment Investments Ltd v CIR* [1965] NZLR 89.

^{163.} *Holden v CIR* [1974] 2 NZLR 52; *Menneer v CIR* [1974] 2 NZLR 52 54.

^{164.} *Bedford Investments Ltd v CIR* [1955] NZLR 978.

^{165.} Ingevolge a 79(1)(c) van die *Land and Income Tax Act 1923*.

^{166.} Sien 982: "Mr Joel argues that the dominant purpose was the retention of lot nine as an investment, and that it is only this dominant or final purpose, and not the intermediate purpose, that can be considered. I do not think this argument is sound."

^{167.} *Equipment Investments Ltd v CIR* [1965] NZLR 89.

gevolgtrekking dat die tussentydse doel die dominante doel van die belastingpligtige was. Sy werklike doel met die aankoop van die aandele was om dit te verkoop.

Daar blyk drie faktore te wees wat 'n wesenlike invloed uitgeoefen het op *chief justice* Barrowclough se beslissing dat die tussentydse doel, naamlik die verkoop van die aandele, die dominante doel was:

- i) Daar was nie 'n ander oorweging wat Equipment Investments "verplig" het om die aandele te koop nie;
- ii) die aandele was onafwendbaar bestem om verkoop te word; en
- iii) Equipment Investments was 'n afsonderlike regspersoon en daarom was hulle doel relevant en nie die doel van die houermaatskappy nie.

Daar word aan die hand gedoen dat bogenoemde faktore nie onomwonde daarop dui dat die bedoelde verkoop van die aandele nie net 'n nuwe-doel was wat uitgevoer is om die deurslaggewende doel te bereik nie, naamlik vir Equipment Investments om as genomineerde op te tree om sodoende die oordrag van aandele in die werknemer-aandele-skema te vergemaklik. Daar word in oorweging gegee dat daar wel 'n ander oorweging was wat die aankoop van die aandele beïnvloed het, naamlik die uitvoering van die werknemer-aandele-skema. Die feit dat Equipment Investments 'n afsonderlike regspersoon was, het nie afbreuk gedoen aan die feit dat die maatskappy direk betrokke was by die praktiese uitvoering van die werknemer-aandele-skema nie. Die hoofregter beklemtoon ook in sy uitspraak dat Equipment Investments nie selfstandig besluit het oor die aankoop en verkoop van aandele. Hierdie feit, gekoppel aan die onafwendbaarheid van die verkoop van die aandele, behoort eerder daartoe by te gedra het om te bevestig dat die verkoop van die aandele bloot 'n nuwe-doel was wat as 'n metode beskou kon word om die uiteindelijke deurslaggewende doel te verwesenlik. Dit wil sê, om in bepaalde omstandighede aandele terug te koop van werknemers en dit te plaas in die hande van ander werknemers wat ingevolge die werknemer-aandele-skema daarvoor gekwalifiseer het.¹⁶⁸

¹⁶⁸. Daar is 'n groot mate van ooreenstemming tussen die feitestel in hierdie beslissing en dié in *CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust* 1992 4 SA 39 (A), 54 SATC 271. Sien hfst 10 par 3.2.2. Daar word aan die hand gedoen dat die feit dat daar in die *Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust*-saak van 'n trust gebruik gemaak is om die oordrag van aandele aan die werknemers te bewerkstellig en nie van 'n maatskappy nie, nie die verskil in uitsprake regverdig nie. In albei beslissings het die belastingpligtige die bedoeling gehad om die aangekoopte aandele te verkoop en is die moontlikheid voorsien dat 'n wins gemaak kon word. In die *Equipment Investments*-beslissing word die tussentydse doel, nl om die aandele te verkoop, as die dominante doel beskou terwyl die bedoeling om die aandele te verkoop in die *Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust*-beslissing nie as deurslaggewend beskou word nie. In lg beslissing word beslis dat die enigste doel met die verkryging, hou en verkoop van die aandele was om dit in die hande te plaas van werknemers wat gekwalifiseer het. Daar word in oorweging gegee dat die werklike doel van die skema was

In *Commissioner of Inland Revenue v Hunter*¹⁶⁹ het die belastingpligtige ook betoog dat haar uiteindelijke doel met die aankoop van die Engelse effekte was om die fondse na Nieu-Seeland oor te dra. *Judge North* gee egter aandag aan haar onmiddellike doel met die aankoop van die Engelse effekte. Haar onmiddellike dominante doel met die aankoop van die effekte was om dit te verkoop. Hierdie standpunt word deur *judge McCarthy* beaam.

In *Holden v Commissioner of Inland Revenue* en *Menneer v Commissioner of Inland Revenue*¹⁷⁰ het die belastingpligtiges geargumenteer dat die doel, naamlik om die Britse effekte te verkoop, bloot insidenteel was tot 'n wyer en meer essensiële of deurslaggewende doel, naamlik om hulle fondse van Brittanje na Nieu-Seeland oor te plaas. *Lord Wilberforce* is egter van mening dat hierdie wyer of verderliggende doel irrelevant is. Volgens hom kan daar slegs een antwoord wees op die vraag wat die doel met die aankoop van die effekte was. Die effekte is met slegs een doel aangekoop, naamlik om dit te verkoop. Die feit dat die koop en verkoop van die effekte deel was van 'n meer omvattende doelwit, behoort nie hierdie gevolgtrekking te beïnvloed nie.¹⁷¹

Dit wil voorkom of die beslissing van *lord Wilberforce* beïnvloed is deur die feit dat die belastingpligtiges 'n keuse gehad het op welke wyse hulle die fondse van Brittanje na Nieu-Seeland wou oordra. As sodanig was die oordragsmetode nie bloot 'n insidentele stap wat gevolg is om aan hulle hoof- of dominante doel uitvoering te gee nie, naamlik om fondse na Nieu-Seeland oor te dra. Die belastingpligtiges het doelbewus hierdie spesifieke oordragsmetode gekies. Hulle het geweet watter koers (verskil tussen Britse geldeenheid en Nieu-Seelandse geldeenheid) in Nieu-Seeland gekry kon word.¹⁷²

Die ondersoek om te bepaal wat die dominante doel van die belastingpligtige met die aankoop van eiendom is, kan ingewikkeld word waar daar verskillende oogmerke is wat op

om uitvoering aan die werknemer-aandele-skema te gee. Dit is die resultaat wat beoog is. Die bedoeling om die aandele te koop en te verkoop was bloot 'n metode om uitvoering aan die deurslaggewende doel te gee.

^{169.} *CIR v Hunter* [1970] NZLR 116.

^{170.} *Holden v CIR* [1974] 2 NZLR 52; *Menneer v CIR* [1974] 2 NZLR 52. Sien ook *CIR v Hunter* [1970] NZLR 116 121 128 waar 'n soortgelyke feitestel oorweeg is. Die belastingpligtige het effekte gekoop en verkoop en 'n valutawins gemaak. Die hof oorweeg spesifiek die doel met die aankoop van die effekte en bevind dat die dominante doel was om die effekte te verkoop.

^{171.} Hy maak die vlg beslissing op 54: "It is clear that the relevant enquiry is for what purpose was the property acquired, and, if there was more than one purpose, what was the dominant purpose ... In the present cases it is not relevant to enquire what was the dominant purpose, since the only purpose for which the securities were bought was that they should, immediately, be sold. The appellants argued that this purpose was only incidental to the wider and more essential purpose, which each taxpayer set out to achieve, namely to remit funds from the United Kingdom to New Zealand but that ... is irrelevant. There can only be one answer to the question for what purpose the securities were bought, and the fact that the purchase and sale were part of a wider objective cannot affect that answer."

die kort, medium of lang termyn nagevolg word. Dit is soms nodig om te bepaal of die onmiddellike of verderliggende doel die dominante doel van die belastingpligtige is. Daar kan nie 'n algemene riglyn uit die regspraak afgelei word wat daarop dui dat die chronologiese volgorde van die doelwitte van die belastingpligtige 'n aanduiding is van die wesenlikheid daarvan nie. Daar is erkenning verleen aan die idee dat die onmiddellike doel met 'n bepaalde handeling bloot 'n noodsaaklike insidentele stap kan wees om aan die dominante verderliggende doel uitvoering te gee. Dit wil egter voorkom of hierdie benadering beperk is tot omstandighede waar die belastingpligtige verplig was of gedwing is om die handeling aan te gaan, byvoorbeeld waar hy bates verkoop het wat hy "verplig" was om aan te koop.¹⁷³ Die feit dat die belastingpligtige 'n keuse het en doelbewus gekies het om die koop- en verkoophandeling aan te gaan, is 'n faktor wat die insidentele aard daarvan negeer.¹⁷⁴ Dit wil ook voorkom of die hoewe nie deurlopend 'n duidelike onderskeid tref tussen die doel van die belastingpligtige en die metode wat gevolg word om dié doel te bereik.¹⁷⁵ Die metode wat gevolg word om 'n meer omvattende doel te bereik, word opsigself as 'n doel van die belastingpligtige beskou.¹⁷⁶

4.2.8.3 Voorwaardelike doel

In *Williams Property Developments Limited v Commissioner of Inland Revenue*¹⁷⁷ was die belastingpligtige een van die maatskappye in 'n groep, naamlik "The Williams Group". 'n Ander maatskappy was "Williams Parking Centre Limited". Die belastingpligtige het 'n eiendom gekoop waarop daar wooneenhede was. Die wooneenhede is gesloop en die eiendom is aan "Williams Parking Centre Ltd" oorgedra. Die *commissioner* het in oorweging gegee dat die eiendom "trading stock" was.¹⁷⁸ "Trading stock" het ook vaste eiendom ingesluit wat verkry is "for the purpose of sale or other disposal". Die verskil tussen die oorspronklike koopprys en die markwaarde is by die "assessable income" van die belastingpligtige ingesluit. Die belastingpligtige appelleer na die *court of appeal* nadat sy

^{172.} Sien 57.48-55.

^{173.} Sien *CIR v Walker* [1963] NZLR 339; *Plimmer v CIR* [1958] NZLR 147.

^{174.} Sien *Holden v CIR* [1974] 2 NZLR 52; *Menneer v CIR* [1974] 2 NZLR 52 57; *Bedford Investments Ltd v CIR* [1955] NZLR 978.

^{175.} Sien *CIR v National Distributors Ltd* [1989] 3 NZLR 661 676 waar *judge* Doogue die vlg opm maak: "The wording of the second limb of s 65(2)(e), suggests that the activity or method of achieving the purpose is itself the purpose which has to be investigated. That is a misuse of the word 'purpose'."

^{176.} Sien *Bedford Investments Ltd v CIR* [1955] NZLR 978; *Equipment Investments Ltd v CIR* [1965] NZLR 89; *CIR v Hunter* [1970] NZLR 116; *Holden v CIR* [1974] 2 NZLR 52; *Menneer v CIR* [1974] 2 NZLR 52.

^{177.} *Williams Property Developments Ltd v CIR* [1980] 1 NZLR 280.

^{178.} Ingevolge artikel 102(3) van die *Land and Income Tax Act 1954*.

appèl na die *supreme court* onsuksesvol was.

President Richmond kom tot die gevolgtrekking dat die basiese rede vir die aankoop van die eiendom die potensiële waarde was wat die aangrensende eiendom ingehou het. Die vraag was egter of die eiendom verkry is "for the purpose of sale or other disposal". *President Richmond* beslis dat 'n dominante doel soms ook aan 'n voorwaarde onderhewig kan wees. Die toekomstigheid of voorwaardelikheid van 'n doel sal nie sonder meer verhoed dat sodanige doel as dominant beskou word nie.¹⁷⁹ In die onderhawige geval het die maatskappy die eiendom gehou uit hoofde van die groep se verwagting en hoop dat die eiendom uiteindelik met die ander eiendom saamgevoeg sou kan word om sodoende deel van 'n ontwikkeling te vorm. Die belastingpligtige het uit die staanspoor bedoel om slegs as 'n tussenganger op te tree.¹⁸⁰

Judge Cooke betuig instemming met die uitspraak van *president Richmond*. Hy is ook van mening dat die voorwaardelike doel dominant kan wees. Hy kwalifiseer egter sy mening deur te verklaar dat 'n toekomstige doel nie noodwendig altyd die dominante doel sal wees nie. Wat die onderhawige geval betref, kom *judge Cooke* tot die gevolgtrekking dat die eiendom verkry is met die doel om dit te verkoop of andersins te vervreem. As sodanig misluk die appèl van die belastingpligtige.¹⁸¹

Die doel van 'n belastingpligtige is die resultaat (feitetoestand) wat hy probeer realiseer as gevolg van sekere stappe wat geneem of sekere middele wat aangewend word. Daar word aan die hand gedoen dat die feit dat die feitetoestand wat die individu tot stand probeer bring aan 'n voorwaarde onderhewig mag wees, nie die feit beïnvloed dat dit 'n doel van die belastingpligtige is nie.

4.2.8.4 "Verdeelbare" doel

In *Plimmer v Commissioner of Inland Revenue*¹⁸² beslis *chief justice Barrowclough* dat waar 'n transaksie uit meer as een stap bestaan, daar volgens hom regtens geen rede is waarom die belastingpligtige nie afsonderlike oogmerke ten opsigte van die onderskeie stappe kan hê nie. Die doel waarmee die onderliggende stappe in sodanige transaksie aangegaan is, kan

^{179.} Hy verklaar as volg op 290: "It may often happen that what can be recognised as the real or dominant purpose underlying the acquisition of property will be conditional or contingent for its fulfilment upon the realisation of some particular state of affairs." Sien ook Simester 1990 *Auck UL Rev* 403-402.

^{180.} Sien 290.11-20.

^{181.} Sien 291.11-13.

^{182.} *Plimmer v CIR* [1958] NZLR 147.

verskil van die oorhoofse doel wat die transaksie as geheel ten grondslag lê.¹⁸³

In *Harkness v Commissioner of Inland Revenue*¹⁸⁴ gee *judge* Speight aandag aan die vraag of 'n doel verdeelbaar kan wees. Hy verwys na die *Plimmer*-¹⁸⁵ en *Walker*-beslissing.¹⁸⁶ Volgens hom kan die afleiding nie uit voorgemelde sake gemaak word dat daar altyd slegs een dominante doel is nie. In die *Walker*-beslissing is veral beklemtoon dat die geskil oor 'n onverdeelde eiendom handel.¹⁸⁷

In die onderhawige geval was daar duidelik twee stukke grond. As sodanig is dit moontlik om die afleiding te maak dat daar twee afsonderlike oogmerke is wat nie een dominant tot, of ondergeskik aan, die ander is nie.¹⁸⁸ Die regter beslis dat twee afsonderlike oogmerke kan bestaan waar twee afsonderlike stukke grond wat wesenlik verskil gelyktydig gekoop word, veral waar een eiendom onmiddellik aangepas en vir verkoop beskikbaar gestel word.¹⁸⁹ Hy kom tot die gevolgtrekking dat die belastingpligtige in die onderhawige geval twee duidelik onafhanklike oogmerke gehad het:

- i) Ten opsigte van die groot stuk grond was sy bedoeling nog nie duidelik uitgekristalliseer nie. Hy het in gedagte gehad dat die grond vir persoonlike gebruik geskik sou wees. As sodanig het hy die bewyslas gekwyt dat die eiendom nie aangekoop is met die doel om dit te verkoop nie.
- ii) Ten opsigte van die ander eiendom het hy nie aangetoon dat hy dit vir enige ander doel gekoop het as om dit verkoop nie. As sodanig het hy nie sy bewyslas gekwyt nie en is hy op die wins belas.¹⁹⁰

5 OPSOMMING

In hierdie hoofstuk is aandag gegee aan:

- i) die inkomstebelastingregspraak in Nieu-Seeland om die verskillende riglyne te identifiseer wat volgens die geregshowe 'n rol speel om die inkomste- of kapitale aard

^{183.} Hy kom tot die vlg beslissing op 150: "Upon this preliminary point, I can see no reason for holding that, though the purpose of the whole transaction was merely the acquirement of control of the company, there could not be, as a matter of law, a separate and different purpose motivating a part only of the whole transaction."

^{184.} *Harkness v CIR* [1975] 2 NZLR 654.

^{185.} *Plimmer v CIR* [1958] NZLR 147.

^{186.} *CIR v Walker* [1963] NZLR 339.

^{187.} Sien 661 662.

^{188.} Sien 663.35.

^{189.} Sien 665.10-15.

van ontvangste en onkoste te bepaal; en

- ii) die belangrikheid van die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige as 'n faktor om die inkomste- of kapitale aard van ontvangste of onkoste te bepaal.

Die begrip "income" wat die grondslag form van die heffingsbepaling in die *Income Tax Act 1976* is nie statutêr deur die wetgewer omskryf nie. Dit is aan die howe oorgelaat om die betekenis aan dié begrip te gee. Die howe in Nieu-Seeland weerhou hulle daarvan om te probeer om 'n alomvattende omskrywing van die begrip "income" te gee. Daar is geen onfeilbare riglyn nie en 'n pragmatiese benadering word aanbeveel. Die faktore wat relevant mag wees om die betekenis van die begrip "income" te bepaal, moet geïdentifiseer word. Die oplossing van die geskilpunt of 'n bedrag van 'n inkomste- of kapitale aard is, kom uiteindelik neer op die praktiese opweging van teenoorgestelde aanduidende faktore.

Die geregshowe in Nieu-Seeland probeer om verskeie riglyne neer te lê wat in ag geneem kan word om die aard van 'n ontvangste te bepaal. Die basis van inkomstebelasting in Nieu-Seeland is daarop gebaseer dat inkomste ooreenkomstig relevante kommersiële beginsels en praktyke vasgestel moet word onderhewig aan die bepalings van die *Income Tax Act 1976* wat van hierdie beginsels kan afwyk.

Die volgende riglyne is deur die howe geïdentifiseer om die aard van ontvangste te bepaal:

- i) Die aard van die betalings wat die belastingpligtige ontvang, word oorweeg. Die gereelde en herhalende of periodieke aard van betalings kan aandui dat die betalings van 'n inkomste-aard is. Hierdie eienskap van die betaling is nie sonder meer voldoende om die ontvangste as inkomste te karakteriseer nie.

Die herhalende of gereelde aard van 'n betaling is nie 'n unieke eienskap van inkomste nie. Alle ander verwante eienskappe en faktore moet in samehang met die herhalende aard van betalings oorweeg word. Herhalende betalings is nie inkomste alleenlik op grond van die feit dat dit hierdie eienskap openbaar nie. Daar word aan die hand gedoen dat hierdie eienskap voortspruit uit die fondse-vloei-begrip wat die onderskeid tussen inkomste en kapitaal ten grondslag lê. Die objektief waarneembare eienskap van 'n ontvangste, naamlik die herhalende of nie-herhalende aard daarvan, blyk derhalwe nie vir die bepaling van die aard van 'n bedrag absoluut deurslaggewend te wees nie.

- ii) Die verhouding tussen die betaler en die ontvanger en die doel van die betaling word oorweeg. Die werklike aard van die bedrae wat deur die belastingpligtige ontvang word, kan ook die aard van die ontvangste aandui. 'n Ontvangste kan objektief as

¹⁹⁰. Sien 665.

inkomste beskou word omdat dit betaal is vir sekere verpligtinge wat die belastingpligtige onderneem het om na te kom. Dit kan byvoorbeeld verband hou met toekomstige dienste wat hy moes lewer.

Die doel wat hier ter sprake is, het nie betrekking op die subjektiewe ingesteldheid van die ontvanger nie. Die relevante oorweging blyk die objektiewe vasstelling van die ontstaansrede vir die betaling te wees, synde die teenprestasie wat die belastingpligtige gee vir die bedrag wat hy ontvang.

- iii) Die terme van die ooreenkoms ingevolge waarvan die belastingpligtige bedrae ontvang, behoort oorweeg te word om die inkomste of kapitale aard van die ontvangste in sy hande te bepaal.
- iv) Die boom-en-vrugte-metafoor word as die "true income rule" beskou. Die boom in hierdie analogie verteenwoordig die kapitaal wat aangewend is. Die vrugte daarenteen is die inkomste wat uit die gebruik van die kapitaal voortvloei. Inkomste is iets wat geskei kan word van die kapitaal wat dit produseer. Die belastingpligtige kan die inkomste tot sy voordeel aanwend sonder om die vermoë van die kapitaal aan te tas wat die inkomste produseer. Hierdie reël word op 'n suiwer objektiewe benadering gebaseer.
- v) Bedrae wat in die loop van die bedryf van 'n besigheid deur die belastingpligtige ontvang word, is inkomste. Waar 'n bate gerealiseer word, moet daar 'n verband tussen die realisering van 'n bate en die bedryfsmetode van die betrokke besigheid wees. Hierdie verband kan bepaal word deur te beoordeel of die realisering van die bate inherent aan en insidenteel tot die bedryf van die betrokke besigheid was. Die hof kan 'n waarde-oordeel vel om te besluit of die nodige verband bestaan, al dan nie. Die belastingpligtige moet bewys dat die transaksies wat tot die realisering van die bates aanleiding gegee het, nie deel van die beoefening van sy bedryf was nie.

Die werklike doel of oogmerk van die belastingpligtige met die verkryging van die gerealiseerde bates is 'n belangrike faktor om te bepaal of die bates as 'n belegging of in die loop van die bedryf van 'n besigheid verkry is. Waar die belastingpligtige 'n maatskappy is, is die subjektiewe ingesteldheid van die persone wat in beheer van die maatskappy is, in die sin van die doel wat hulle met die aankoop van die bates wou bereik, die kardinale oorweging. Die doel wat bereik wou word, word vasgestel deur die objektiewe, omringende omstandighede in die saak te oorweeg. Dit moet nie abstrak gedoen word nie, maar konkreet daarop gerig wees om die doel van die maatskappy te bepaal.

Die howe in Nieu-Seeland beskou die bestaan van 'n bedoeling om wins te maak as 'n wesenlike faktor om te bepaal of 'n spesifieke onderneming inderdaad 'n besigheid

daarstel.

- vi) Die aard van die item wat gesubstitueer word, kan 'n aanduiding gee van die aard van die ontvangste. Die toepassing van die substitusie-riglyn is op sigself beskou nie van die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige afhanklik nie. Die skadevergoeding wat die belastingpligtige ontvang, neem sonder meer die aard aan van dit wat vervang word. Die vergoeding wat vir die verlies van inkomste ontvang word, behoort as inkomste beskou te word.

By 'n oorweging van die aard van die bate wat vervang word, naamlik vaste of bedryfskapitaal, word aan die hand gedoen dat die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige wel 'n rol kan speel.

Artikel 65(2)(e) van die *Income Tax Act 1976* belas winste:

- i) wat gemaak word uit die vervreemding van bates wat verkry is met die doel om dit te verkoop of andersins te vervreem; en
- ii) wat verkry is uit die bedryf van 'n onderneming of skema wat aangegaan is met die doel om wins te maak.

Die aard van die tipe subjektiewe ingesteldheid wat in die konteks van bogemelde wetsbepaling deurslaggewend is, is in verskeie hofuitsprake oorweeg. Die volgende gevolgtrekkings is gemaak:

- i) Die subjektiewe grondslag van die doel van die belastingpligtige met die verkryging van die eiendom word in die hofbeslissings bevestig.
- ii) Die begrip "purpose" moet nie met "intention" verwar word nie. Ten spyte van die feit dat die begrip "purpose" soms "intention" kan beteken, is die woorde "purpose" en "intention" gewoonlik nie sinonieme nie. 'n Persoon se doel beteken gewoonlik, meer natuurlik, die doelwit wat hy beoog. 'n Persoon kan egter nie 'n doel hê om te verkoop sonder om ook die bedoeling te hê om te verkoop nie. Hierdie woorde word egter nie gewoonlik as sinonieme beskou nie. Die gewone taalkundige betekenis van die begrip "doel" beteken iets meer as die begrip "bedoeling".

'n Duidelike onderskeid word getref tussen die kategorieëse bedoeling om die eiendom te verkoop en die doel waarmee die eiendom gekoop is. Die kategorieëse bedoeling om 'n bepaalde handeling te verrig, naamlik die verkoop van die surplusgedeeltes, is nie die deurslaggewende riglyn nie. Die vraag is: Wat was die resultaat wat die belastingpligtige wou bereik met die aankoop van die eiendom? Dit is die relevante doel wat oorweeg moet word.

- iii) Waar die belastingpligtige meer as een doel met die verkryging van die bate het, moet die dominante doel bepaal word.

Die feit dat dit onuitwisbaar en vooruit bepaal is dat die aandele verkoop sou word, is 'n faktor wat volgens die howe daartoe bydra om die gevolgtrekking te maak dat die dominante doel met die aankoop van die bates was om dit te verkoop.

Die feit dat 'n belastingpligtige soms "gedwing" word om meer eiendom te koop as wat benodig word, is 'n faktor wat daartoe bydra om tot 'n gevolgtrekking aangaande die dominante doel te kom.

By die vasstelling van die dominante doel tref die howe 'n onderskeid tussen die onmiddellike en uiteindelijke doel wat die belastingpligtige navolg. Soms word die onmiddellike of tussentydse doel as deurslaggewend beskou.

Die toekomstigheid of voorwaardelikheid van 'n doel sal nie sonder meer verhoed dat sodanige doel as dominant beskou word nie.

- iv) Daar word nie deurlopend 'n duidelike onderskeid tussen die begrippe "doel" en "motief" getref nie. Dit wil voorkom of hierdie begrippe soms as sinonieme gebruik word.
- v) Indien 'n persoon 'n bate koop met die doel om dit te verkoop, sal die verkoop in werklikheid 'n gevolg wees van die aankoop. Die begrip "doel" het betrekking op die resultaat of gevolg wat met die verrigting van 'n bepaalde handeling bereik wil word. Die doel van 'n bepaalde handeling is inderdaad die beoogde gevolg, in die sin van 'n bepaalde feitetoestand of omstandigheid wat tot stand gebring wil word.

Die standpunt dat die onafwendbaarheid van die verkoop van 'n bate daarop dui dat die verkoopshandeling inderdaad die dominante doel was wat bereik wou word, kan egter nie sonder meer ondersteun word nie. Sodanige gevolgtrekking tref nie 'n duidelike onderskeid tussen die deurslaggewende en nowe-doel nie.

- vi) Die blote feit dat 'n belastingpligtige ten tyde van die aankoop van die bate nie verwag om dit vir altyd te hou nie en die moontlikheid van 'n verkoop voorsien het, sal nie sonder meer beteken dat hy ten doel gehad het om dit te verkoop nie.
- vii) Die aktiwiteit of metode waardeur die belastingpligtige sy doel bereik, is nie op sigself die doel wat ondersoek behoort te word nie. Dit sou neerkom op 'n wangebruik van die woord "purpose". Daar moet 'n duidelike onderskeid getref word tussen die doel of doelwit van 'n belastingpligtige en die metode waarmee dié doel of doelwit bereik gaan word.
- viii) Waar 'n transaksie uit meer as een stap bestaan, kan die belastingpligtige afsonderlike oogmerke ten opsigte van die onderskeie stappe hê. Die doel waarmee die onderliggende stappe in sodanige transaksie aangegaan is, kan verskil van die oorhoofse doel wat die transaksie as geheel ten grondslag lê.

HOOFSTUK 8

AUSTRALIESE INKOMSTEBELASTINGREG

1	INLEIDING.....	194
2	BELASBARE INKOMSTE ("ASSESSABLE INCOME").....	195
	2.1 Statutêre raamwerk.....	195
	2.1.1 Inleiding.....	195
	2.1.2 Artikel 25(1).....	195
3	GEWONE OF GEBRUIKLIKE INKOMSTE-BEGRIP.....	197
	3.1 Inleiding.....	197
	3.2 Aard van die ontvangste.....	200
4	"BEDRYF VAN 'N BESIGHEID"-RIGLYN.....	202
	4.1 Algemeen.....	202
	4.2 Onderskeid tussen "besigheid" en "bedryf van besigheid".....	205
	4.3 Oorsprong van besigheid-riglyn.....	206
	4.4 Aard van die maatstawwe.....	207
	4.5 Verskillende benaderings.....	208
	4.6 Objektiewe faktore.....	211
	4.6.1 Inleiding.....	211
	4.6.2 Omvang van die aktiwiteite.....	213
	4.6.3 Bate tot beste voordeel realiseer.....	216
	4.6.4 Kontinuiteit.....	217
	4.6.5 Sisteem of stelsel.....	219
	4.6.6 Kommersiële of besigheidsbeginsels.....	220
	4.6.7 Rekeningkundige beginsels en praktyk.....	221
	4.7 Trefwydte van besigheidsbedrywighede.....	221
	4.7.1 Inleiding.....	221
	4.7.2 Voldoende verband.....	222
	4.7.3 Integrale deel.....	223
	4.7.4 Onafwendbare gevolg.....	224
	4.7.5 Noodsaaklikheid.....	225
	4.7.6 Toevallige ontvangste.....	225
	4.7.7 Staking van bedrywighede.....	226
	4.7.8 Ontleding en gevolgtrekking.....	226
	4.8 Subjektiewe maatstaf.....	228
	4.8.1 Inleiding.....	228
	4.8.2 Vermoë van belastingpligtige.....	230
	4.8.3 Kritiek teen subjektiewe benadering.....	231

4.8.4	Aard van tipe subjektiewe ingesteldheid	231
4.8.5	Besigheidsdoel.....	235
4.8.6	Alleenstaande transaksies.....	238
4.9	Doel om wins te maak	239
4.10	Kwessie van graad	241
4.11	Individu of maatskappy	242
5	BESIGHEIDSBEDRYWIGHEID IN DIE LOOP VAN 'N WINSMAAKSKEMA.....	243
5.1	Oorsprong.....	243
5.2	Onderneming van bedryfsaard	243
5.3	Besigheidsbedrywigheid of kommersiële transaksie met winsmaak-doel.....	245
5.4	Doel om wins te maak	249
6	SUBSTITUSIE- OF VERVANGING-RIGLYN	253
6.1	Inleiding	253
6.2	Wyer aanwending	254
6.3	Subjektiewe ingesteldheid	257
6.4	Substansie van transaksie.....	258
6.5	Kritiek deur skrywers	258
7	"INKOMSTE-PRODUSERENDE AKTIWITEIT"-RIGLYN.....	260
8	OPSOMMING	262

1 INLEIDING

In hierdie hoofstuk sal aandag gegee word aan die riglyne wat in Australië die basis vorm van die inkomste- of kapitale aard van ontvangste. Daar sal in besonderhede:

- i) ondersoek ingestel word na die uitgangspunte wat die onderskeid tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard ten grondslag lê; en
- ii) probeer word om die riglyne te identifiseer wat die geregshowe geformuleer het om 'n onderskeid tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard te maak en om dit krities te evalueer.

Die doel met die ondersoek is om:

- i) vas te stel tot welke mate daar 'n ooreenstemming is tussen die geïdentifiseerde riglyne in Australië en Suid-Afrika;
- ii) te oorweeg of daar riglyne in Australië geïdentifiseer is wat nie in Suid-Afrika as afsonderlike riglyne geformuleer is nie of nie ten opsigte van 'n bepaalde feitestel

aangewend word nie;

- iii) die rol wat die subjektiewe ingesteldheid¹ van die belastingpligtige in die toepassing van die geïdentifiseerde riglyne speel te bepaal en die tipe subjektiewe ingesteldheid te identifiseer wat deurslaggewend is; en
- iv) daardie faktore en maatstawwe in die Australië regspraak te identifiseer wat by die toepassing van die betrokke riglyne beslissend is en 'n bydrae kan maak om 'n samehangende metodologie te formuleer ten opsigte van die toepassing van die verskillende inkomste-kapitaal riglyne.²

Daar sal aan die volgende aspekte aandag geskenk word:

- i) die statutêre raamwerk van inkomstebelastingwetgewing;
- ii) die gewone of gebruikelike inkomste-begrip;
- iii) regspraak waarin die inkomste- of kapitale aard van ontvangste oorweeg is; en
- iv) die belangrikheid van die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige as 'n faktor om die inkomste- of kapitale aard van ontvangste te bepaal.

2 BELASBARE INKOMSTE ("ASSESSABLE INCOME")

2.1 Statutêre raamwerk

2.1.1 Inleiding

In dié gedeelte sal aan artikel 25(1),³ die algemene inkomste-bepaling, van die *Income Tax Assessment Act* 1936⁴ aandag geskenk word.

2.1.2 Artikel 25(1)

Ontvangste wat ooreenkomstig alledaagse beginsels gebruiklik as inkomste beskou word,

¹ Die Engelse frase "state of mind" word in Afrikaans vertaal met "subjektiewe ingesteldheid". Sien hfst 5 waar daar probeer word om psigologies 'n onderskeid te tref tussen die verskillende subjektiewe ingesteldhede waarmee 'n individu 'n handeling verrig, nl sy bedoeling, oogmerk en motief. Daar word aangetoon dat in die strafreg 'n onderskeid getref word tussen die opset, oogmerk en motief van 'n individu en dat sodanige onderskeid noodsaaklik is om regskwessies op te los.

² Sien die uiteensetting van die doelstelling van hierdie studie in hfst 1 par 1.5 en hfst 11 waar die samehangende metodologie geformuleer is.

³ A 25(1) van die 1936-wet bepaal: "The assessable income of a taxpayer shall include - (a) where the taxpayer is a resident - the gross income derived directly or indirectly from all sources whether in or out of Australia; and (b) where the taxpayer is a non-resident - the gross income derived directly or indirectly from all sources in Australia, which is not exempt income, an amount to which section 26AC or 26AD applies or an eligible termination payment within the meaning of Subdivision SAA."

⁴ Hierin verder die 1936-wet.

word ingevolge artikel 25(1) as "assessable income"⁵ belas.⁶ In artikel 25(1) word die begrip "assessable income" beskryf deur na die begrip "gross income" te verwys. Daar is egter geen omskrywings in die 1936-wet van die begrippe "gross income" of "income" nie.⁷ "Gross income" sluit klaarblyklik die totale inkomste in wat deur die belastingpligtige verkry word. Totale inkomste in hierdie konteks het betrekking op alle bedrae wat ooreenkomstig algemene beginsels gebruiklik as inkomste beskou sal word.⁸

Die begrippe "income from personal exertion" en "income from property" word in die 1936-wet omskryf.⁹ Indien hierdie omskrywings van naderby beskou word, is dit duidelik dat die begrip "income" inderwaarheid nie omskryf word nie. Daar word aan die hand gedoen dat dié "omskrywings" bloot pogings is om sekere tipes ontvangste te kategoriseer. Die begrip

⁵. Die begrip "assessable income" word in a 6 van die 1936-wet bloot omskryf as: "... all the amounts which under the provisions of the Act are included in the assessable income".

⁶. In *FCT v Dixon* (1952) 86 CLR 540 gee *chief justice* Dixon en *judge* Williams op 555 die vlg uiteensetting: "Section 25 of the Income Tax Assessment Act 1936-1943 provides that the assessable income of the taxpayer shall include the gross income derived directly or indirectly, according to his residence from all sources or from all sources in Australia. Section 6 defines 'assessable income' to mean all the amounts which, under the provisions of the Act, are included in the assessable income. As a result of s. 25 what is gross income derived directly or indirectly from all sources or all sources in Australia, as the case may be, depends upon what is income."

⁷. Sien Barkoczy 1997 NZJTL 75.

⁸. Sien Grbich, Bradbrook en Pose *Revenue Law* 112. Krever 1984 *Australian Tax Forum* 413 414 gee die vlg uiteensetting van die geskiedenis van die "income concept" in Australië: "However, at an early point in the history of income taxation in this country, the concepts essential to the division of estate interests were transferred by analogy to the tax system. Income for tax purposes was read narrowly and the resulting concept acquired most of the attributes of income to which a life beneficiary had legal and/or equitable title. It was generally agreed, therefore, that income to be taxed would be periodic in nature, occurring at regular intervals and would be attributable to a source." In *FCT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692 695 bevestig *chief justice* Gibbs hierdie benadering deur te verklaar: "In the first place, if the profit should be regarded as income in accordance with the ordinary usages and concepts of mankind, it will be assessable income within s 25(1) of the Act." Sien ook *Scottish Australia Mining Co Ltd v FCT* (1950) 4 AITR 443 450.

⁹. Die begrippe "income from personal exertion" en "income from property" word in a 6 van die 1936-wet omskryf. "Income from personal exertion" word omskryf as: "... income consisting of earnings, salaries, wages, commissions, fees, bonuses, pensions, superannuation allowances, retiring allowances and retiring gratuities, allowances and gratuities received in the capacity of employee or in relation to any services rendered, the proceeds of any business carried on by the taxpayer either alone or as a partner with any other person, any amount received as a bounty or subsidy in carrying on a business, any amount that is included in the assessable income of the taxpayer by reason of section 159GB, the income from any property where that income forms part of the emoluments of any office or employment of profit held by the taxpayer, any profit arising from the sale by the taxpayer of any property acquired by him for the purpose of profit-making by sale or from the carrying on or carrying out of any profit-making undertaking or scheme, and any profit that is included in the assessable income of the taxpayer by reason of section 26AAA, but does not include - (a) interest, unless the taxpayer's principal business consists of the lending of money, or unless the interest is received in respect of a debt due to the taxpayer for goods supplied or services rendered by him in the course of his business; or (b) rents or dividends;". "Income from property" word beskryf as: "... all income not being income from personal exertion".

"income" word nie gedefinieer of uitgebrei nie.¹⁰

Die begrip "assessable income" soos gedefinieer in artikel 6(1) sluit dus bedrae in wat:

- i) op grond van gewone of alledaagse opvattinge ingevolge artikel 25(1) inkomste is; en
- ii) op grond van gewone opvattinge nie inkomste is nie, maar wat ingevolge spesifieke bepalinge van die 1936-wet belasbaar is.

Wat egter duidelik is, is dat bedrae wat van 'n kapitale aard is nie binne die trefwydte van artikel 25(1) val nie. Dit is aan die geregshoue oorgelaat om 'n onderskeid tussen bedrae van 'n inkomste- of kapitale aard te tref.¹¹

In die algemeen sluit inkomste ooreenkomstig gewone opvattinge drie kategorieë in:

- i) inkomste wat uit die lewering van persoonlike dienste voortspruit;
- ii) inkomste wat uit die gebruik van eiendom verkry word; en
- iii) inkomste uit die bedryf van 'n besigheid.¹²

3 GEWONE OF GEBRUIKLIKE INKOMSTE-BEGRIP

3.1 Inleiding

Onderliggend aan die gewone of gebruiklike inkomste-begrip, dit wil sê dat sekere ontvangste volgens die gewone opvattinge en gebruike van mense¹³ inkomste is, is sekere

¹⁰ Sien in die verband *Wallschutzky Australian Income Tax Law* 51; *Lehmann en Coleman Taxation Law in Australia* par 2.2 34.

¹¹ Sien *Grbich* 1979-1980 *Melb U L Rev* 341 wat die vlg opm maak tov riglynformulering deur die hof by die aftrekbaarheid van onkoste: "In Australia the legislature was, until recently, content to articulate only a very general test for deductibility, leaving detailed norm creation to the courts." Sien ook *Waincymer* 1994 *Melb U L Rev* 978 wat in ooreenstemming gee: "Our Act gives no indication of the meaning of income, yet the courts were compelled to interpret the term." *Barkoczy* 1997 *NZJTL* 75 verwys ook na die feit dat die wetgewer in Australië nie 'n omvattende definisie van die begrip "income" gegee het nie. Dit is aan die hof oorgelaat om dié term te omskryf. Die hof het egter versuim om 'n allesomsluitende omskrywing te gee. *Ryan Income Tax in Australia* 14 bevestig dié standpunt: "However, the Act has discreetly refrained from saying what is income, and consequently it is the decided cases that one must go to in search of light."

¹² Sien *Deutsch* ea *Australian Tax Handbook* par 4020. *Ryan Income Tax in Australia* 14 bevestig ook dat sekere tipes ontvangste inherent van 'n inkomste-aard is. Hy sê: "The ordinary concepts and usages of mankind would include in the term 'income' three types of receipts: income by way of remuneration for personal services, income from property, and income from carrying on a business." En op 15: "Ordinary concepts would also include as income revenue derived from capital. Rents, royalties and annuities, interest from investments and dividends on shares in companies, are clearly income."

¹³ Sien *Scott v Commissioner of Taxation* [1935] 35 SR NSW 215 waar *chief justice* Jordan die belangrikheid van die gewone beginsels en gebruike van mense beklemtoon om te bepaal of sekere bedrae "inkomste" is. Hy maak die vlg bekende stelling op 219: "The word 'income' is not a term of art, and what forms of receipts are comprehended within it, and what principles are to be applied to ascertain how much of those receipts ought to be treated as income, must be determined in accordance with the ordinary concepts and usages of

basiese gedagterigtings of idees.¹⁴

Inkomste is iets wat werklik inkom, dit wil sê wat ontvang word. Hierdie gedagte is met verloop van tyd aangepas om vir die belasting van bedrae op grond van die toevallingsbeginsel voorsiening te maak. Alle bedrae wat inkom, is egter nie inkomste nie, byvoorbeeld die opbrengs van vaste kapitale bates wat gerealiseer word.

Daar is byvoorbeeld die idee van 'n voordeel, dit kan 'n ontvangste of 'n wins wees, wat uit die verrigting van 'n georganiseerde bedrywigheid verkry word. Hierdie bedrywigheid kan 'n besigheid, 'n professie, 'n besigheidstransaksie of die betrekking van 'n belastingpligtige wees. Die georganiseerde bedrywigheid is verder daarop gerig om 'n wins te maak.

'n Verdere idee wat onderliggend aan die gebruikelike inkomste-begrip is, hou verband met voordele wat uit eiendom verkry word, maar wat die eiendom ongeskonde laat. Die metafoor wat gewoonlik gebruik word om hierdie gedagte weer te gee, is die vrugte van 'n boom wat die boom ongeskonde laat.¹⁵ Voorbeelde van sodanige tradisionele inkomste of "vrugte" is huurgeld, rente, dividende, salaris, ensovoorts. Daar word aan die hand gedoen dat die riglyn waarvolgens dié tipe ontvangste van 'n inkomste-aard is, objektief is en dat die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige nie 'n deurslaggewende rol speel nie. Dit is nie noodsaaklik dat 'n bedrag in die loop van die bedryf van 'n besigheid ontvang word om as rente beskou te word nie. Die feit dat die rente uit 'n geïsoleerde alleenstaande transaksie voortspruit, beïnvloed nie die feit dat rente inderdaad inkomste is nie.¹⁶

'n Derde gedagte hou verband met die substitusie van voordele wat inkomste sou gewees

mankind, except in so far as the statute states or indicates an intention that receipts which are not income in ordinary parlance are to be treated as income, or that special rules are to be applied for arriving at the taxable amount of such receipts." Sien vn 23 vir kritiek teen dié standpunt.

¹⁴ Sien die verwysing van *Rigney Test or Indicia of Income* par 25/0505 1388 na die 1975-verslag van die "Taxation Review Committee" ook bekend as die "Asprey Committee". Sien hfst 4 waar die ontwikkeling van die inkomste-begrip vir inkomstebelastingdoeleindes bespreek word. In *Moana Sand Pty Ltd v FCT* (1988) 19 ATR 1853 maak die hof die vlg stelling op 1859: "The starting point for a consideration of whether a receipt such as that in question here is income according to ordinary concepts is the decision of the Court of Exchequer (Scotland) in *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 159."

¹⁵ Ryan *Income Tax in Australia* 14 bevestig ook dat sekere tipes ontvangste inherent van 'n inkomste-aard is. Hy sê op 15: "Ordinary concepts would also include as income revenue derived from capital. Rents, royalties and annuities, interest from investments and dividends on shares in companies, are clearly income."

¹⁶ King 1980 *Tax in Aust* 8 gee in oorweging dat rente altyd inkomste sal wees. Hy gee die vlg uiteensetting: "Unlike certain other types of receipts whose character must be determined according to various tests, interest derived will always be income within ordinary concepts though it be received by a taxpayer other than in the course of the carrying on of a business, though it be received in connection with an isolated transaction, though the transaction be one at a low rate of interest and irrespective of the motive of the taxpayer (i.e. notwithstanding that the taxpayer had some benevolent or philanthropic motive)." Sien ook hfst 9 par 4 waar in meer besonderhede aandag gegee word aan die "objektiewe riglyn" om die aard van 'n

het. Dit is veral van toepassing waar skadevergoeding betaal word.¹⁷ Waar 'n ontvangste 'n inkomste-verlies vervang, is dit inkomste. Waar skadevergoeding betaal word om 'n kapitale verlies te vervang, is dit kapitaal. Skadevergoeding wat byvoorbeeld vir die verlies van 'n kapitale reg op inkomste betaal word, sal van 'n kapitale aard wees. Die vervangingsbeginsel het die potensiaal om wyer as bloot in skadevergoedingsake aangewend te word.¹⁸

'n Vierde gedagte hou verband met voordele wat periodiek, gereeld en herhaaldelik ontvang word.

Die voorafgaande gedagtes is nie noodwendig absoluut deurslaggewend om voordele as gebruikelike inkomste te karakteriseer nie. Hierdie gedagterigtings bied egter 'n raamwerk waarbinne bepaalde feitestelle geëvalueer kan word om die aard van voordele te bepaal. In die besonder gee dit 'n aanduiding van voordele, oftewel ontvangste, wat gebruiklik deur mense as inkomste beskou word.

Die uitgangspunt dat "inkomste" aangedui word deur die gewone gebruike en beginsels van mense in ag te neem, is egter aan kritiek onderwerp. Hierdie gedagterigting is verouderd en onoortuigend. Gewone mense raadpleeg vandag belastingdeskundiges in 'n poging om meer sekerheid oor begrippe soos "inkomste" en "kapitaal" te verkry. Hierdie begrippe is kompleks en word uit 'n verskeidenheid van ingewikkelde fasette saamgestel.¹⁹

In verskeie hofbeslissings is egter probeer om die eiesoortige eienskappe of kenmerke van bedrae wat gewoonlik inkomste is, te identifiseer en aan die hand daarvan 'n aantal riglyne of toetse te formuleer wat sodanige inkomste sal aandui.²⁰ Hier onder sal aandag geskenk word

ontvangste te bepaal.

¹⁷. Daar word ook na dié riglyn verwys as die "vervangingsbeginsel" ("replacement principle") of die skadevergoedingstoets ("compensation test"). Sien verder die vlg vn.

¹⁸. Lehmann en Coleman *Taxation Law in Australia* 33-34 sê: "In compensation cases the 'replacement principle' has a wide application. Where a receipt 'replaces' a revenue loss, it is income. Where it replaces a capital loss it is capital. The replacement principle has a potential to apply beyond cases involving compensation in the strict sense of that term." Sien ook Rigney *Test or Indicia of Income* par 25/0615 1401 en die instemming wat judge Hill in *Henry Jones (IXL) Ltd v FCT* (1991) 22 ATR 328 op 342 met hierdie standpunt betuig: "I see no reason why the 'compensation principle' should not apply to a realisation of assets case." Hierdie beginsel is in *FCT v Myer Emporium Ltd* (1987) 18 ATR 693 toegepas. Sien par 6 vir 'n bespreking van die substitusie-riglyn.

¹⁹. Sien Lehmann en Coleman *Taxation Law in Australia* par 2.3 36 waar hulle kritiek uitspreek op *chief justice* Jordan se standpunt in *Scott v Commissioner of Taxes* [1935] 35 SR NSW 215 219. Sien ook die opm van Waincymer 1994 *Melb U L Rev* 979 oor die benadering om die betekenis van die begrip "inkomste" ooreenkomstig "ordinary concepts and usages of mankind" te bepaal: "Notwithstanding the widespread approval of these comments, they are largely indeterminate. Income is a word which derives from the world of financial affairs. Thus, it does not have a distinctive ordinary meaning exclusive of the meaning that might be ascribed to it by economists or accountants in that environment."

²⁰. Sien die opsomming wat Lehmann en Coleman *Taxation Law in Australia* par 2.1 32-34 gee. Sien ook die

aan die regspraak waarin die verskillende riglyne of toetse geformuleer is om "inkomste" te identifiseer.

3.2 Aard van die ontvangste

Die herhalende of periodieke aard van betalings word soms beskou as 'n aanwyser van gebruiklike inkomste.²¹ Hierdie riglyn fokus op die objektief waarneembare eienskappe van die betaling self. Die klassifikasie van 'n ontvangste word volgens hierdie riglyn gebaseer op bloot die plaasvind van 'n gebeurtenis of gebeurtenisse, naamlik herhalende betalings. Die wesenlikheid van hierdie riglyn vervaag in omstandighede waar die betrokke ontvangste in die loop van die bedryf van 'n besigheid gegenereer word.²²

In *Federal Commissioner of Taxation v Myer Emporium Limited*²³ wys die *high court* daarop dat daar 'n verskeidenheid van omstandighede is waarin die teenprestasie wat vir die oordrag van 'n reg op toekomstige inkomste ontvang word, van 'n inkomste-aard sal wees. Waar 'n kapitaalbate verkoop word en die verkoper periodieke, gereelde en herhalende betalings ontvang, kan hierdie eienskappe van die betaling daarop dui dat die ontvangste van 'n inkomste-aard is.²⁴ Hierdie "eienskap" van inkomste is egter nie altyd deurslaggewend

bespreking in hfst 4 waar aan dié verskillende uitgangspunte aandag geskenk word. In *Allied Mills Industries Pty Ltd v FCT* (1989) 20 FCR 288 maak die hof op 309 die vlg opm oor die riglyne wat die hof identifiseer om tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard te onderskei: "The problem of distinguishing between a receipt of income and a receipt of capital frequently engages the attention of the courts, and, whilst the law reports are replete with cases involving this distinction, in the end each case has been found to turn on its own facts. No criteria emerge of universal application; but the decided cases do provide useful guidance to principles which may be helpful in considering the question. We shall refer to some of them."

²¹ Sien *GP International Pipecoaters Pty Ltd v FCT* (1990) 21 ATR 1 waar die *high court* op 7 beslis: "To determine whether a receipt is of an income or of a capital nature, various factors may be relevant. Sometimes, the character of receipts will be revealed most clearly by their periodicity, regularity or recurrence; sometimes, by the character of a right or thing disposed of in exchange for the receipt; sometimes, by the scope of the transaction, venture or business in or by reason of which money is received and by the recipient's purpose in engaging in the transaction, venture or business. (Kursivering bygevoeg.) Sien ook *FCT v Dixon* (1952) 86 CLR 540 567; *BP Australia Ltd v FCT* (1965) 112 CLR 386 398.

²² In *Esso Australia Resources Ltd v FCT* (1997) 36 ATR 65 81 huldig die hof die vlg standpunt: "It was a one-off payment. But whilst periodicity, regularity and recurrence have been considered hallmarks of the income character of a receipt, the significance of these considerations is diminished when the receipt in question is generated in the course of carrying on a business, a 'fact of telling significance'." Sien ook *Allied Mills Industries Pty Ltd v FCT* (1989) 20 FCR 288 300.

²³ *FCT v Myer Emporium Ltd* (1987) 18 ATR 693.

²⁴ Die hof sê op 700-701: "Many instances may be given of the sale of a capital asset for a consideration which is income in the hands of the seller. For the most part these are instances of the sale of a capital asset for periodic, regular or recurrent receipts, periodicity, regularity or recurrence being characteristics of an income receipt."

nie.²⁵ Die koopsom van 'n kapitaalbate wat in paaielemente betaal word, sal byvoorbeeld nie van 'n inkomste-aard wees nie ten spyte van die feit dat dit periodiek betaal word. Waar 'n enkelbedrag een keer ontvang word, sal dit ook nie noodwendig 'n absolute aanduiding van 'n ontvangste van 'n kapitale aard wees nie.²⁶

In *Egerton-Warburton v Deputy Federal Commissioner of Taxation*²⁷ het die *high court* 'n onderskeid getref tussen gevalle waar die verkoopprijs van 'n bate in paaielemente oor 'n tydperk betaal is en gevalle waar die teenprestasie bestaan het uit 'n verpligting om 'n reeks sekere of onsekere bedrae te betaal. In eersgenoemde gevalle sal die paaielemente van 'n kapitale aard wees en in laasgenoemde sal dit inkomste daarstel. Die *high court* het in 'n eenparige uitspraak beslis dat indien 'n eienaar van 'n kapitaalbate dit vervreem vir 'n teenprestasie wat op jaarlikse betalings neerkom, dit kan veroorsaak dat 'n kapitaalbate in geld omskep word en dat sodanige bedrae van 'n inkomste-aard kan wees.²⁸

Die volgende eienskappe van hierdie riglyn wat op die kenmerke van die betaling self gebaseer is, kan uit bogenoemde regspraak afgelei word:

- i) Die herhalende of periodieke aard van betalings dui soms ontvangste van 'n inkomste-aard aan. Hierdie riglyn fokus op die objektief waarneembare eienskappe van die betaling self. Die klassifikasie van 'n ontvangste word volgens hierdie riglyn gebaseer op bloot die plaasvind van 'n gebeurtenis of gebeurtenisse, naamlik herhalende betalings. Die wesenlikheid van hierdie riglyn vervaag in omstandighede waar die betrokke ontvangste in die loop van die bedryf van 'n besigheid gegenereer word.
- ii) Waar die eienaar van 'n kapitaalbate dit vervreem vir 'n teenprestasie wat op jaarlikse betalings neerkom, kan dit veroorsaak dat 'n kapitaalbate in bedrae van 'n inkomste-

^{25.} In *Louison v COT* (1943) NZLR 1 9 maak die hof die vlg opm oor die periodieke aard van betalings: "Nor do we think that what is referred to in some of the cases as the 'periodicity' of the payments makes any difference."

^{26.} Sien *FCT v Cooling* (1990) 21 ATR 13 22 waar *judge Hill* die vlg in oorweging gee oor die relevansie van die herhalende aard van ontvangste: "While the recurrent nature of transactions will suggest that the profit derived from them will be income ... the fact that a transaction is a one-off transaction will not preclude the profit generated being characterised as income. Similarly, while periodicity is a factor which leads to the conclusion that the periodical receipts are income: ... the fact that a payment was received as a lump sum or as a once and for all payment will not necessarily result in the payment being received on capital account. Periodicity or the lack of it is but a factor to be taken into account."

^{27.} *Egerton-Warburton v DFCT* (1934) 51 CLR 568.

^{28.} *Judges Rich, Dixon en McTiernan* maak die vlg stelling op 573: "A transaction by which an owner of capital assets disposes of them for a consideration which includes annual payments may serve the double purpose of converting a capital asset into money and of converting the money, which otherwise would be capital, into income."

aard omskep word.²⁹ Waar 'n enkelbedrag eenmalig ontvang word, sal dit ook nie noodwendig 'n absolute aanduiding van 'n ontvangste van 'n kapitale aard wees nie.

- iii) Die feit dat betalings van 'n periodieke, gereelde en herhalende aard ontvang word, dui nie noodwendig die inkomste-aard van die ontvangste aan nie. Hierdie "eienskap" van die betalings is nie altyd vir inkomstebelastingdoeleindes deurslaggewend nie. Die koopsom van 'n kapitaalbate wat in paaielemente betaal word, sal byvoorbeeld nie van 'n inkomste-aard wees nie ten spyte van die feit dat dit periodiek betaal word.

4 "BEDRYF VAN 'N BESIGHEID"-RIGLYN

4.1 Algemeen

In die Australiese inkomstebelastingreg het die hof die riglyn bevestig dat 'n wins wat in die gewone loop van die bedryf van die besigheid van die belastingpligtige gemaak word, ingevolge gewone inkomstebelastingregbeginsels van 'n inkomste-aard en belasbaar sal wees.³⁰ Die vraag is egter in watter omstandighede die aktiwiteite van 'n belastingpligtige tot die bedryf van 'n besigheid aanleiding sal gee.³¹ Die begrip "business" word in die 1936-wet

²⁹ Die teenprestasie wat ontvang word, kan bv as jaargelde beskou word.

³⁰ Hierdie riglyn is gebaseer op die riglyn wat in *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 159 deur die hof geformuleer is. Op 166 sê die *lord justice clerk*: "But it is equally well established that enhanced values obtained from realisation or conversion of securities may be so assessable, where what is done is not merely a realisation or change of investment, but an act done in what is truly the carrying on, or carrying out, of a business." In *London Australia Investment Co Ltd v FCT* (1977) 138 CLR 106 112 bevestig *judge Jacobs* ook die standpunt dat wins wat uit die bedryf van 'n besigheidsonderneming voortspruit inkomste sal wees. Om daardie rede is dit essensieel dat die besigheid wat deur die belastingpligtige bedryf word, geïdentifiseer en gekarakteriseer word. Hy maak die vlg stelling op 127: "In each case the profit will only be income if it arose from the carrying on of a business undertaking. The identification and characterization of the business carried on by the taxpayer is the essential task." In *FCT v Reynolds* (1981) 81 ATC 4131 4141-4142 gee *judge Neasey* die vlg omskrywing van 'n riglyn wat ooreenkomstig gewone beginsels aandui wanneer 'n ontvangste inkomste is. Hy sê: "Whether it is to be characterised as income for the purposes of the Act depends ... upon the character of the receipt and the circumstances in which it came to the hands of the taxpayer. In the case of a taxpayer conducting a business, if the receipt is as a matter of reality part of the proceeds of the business or a product of or incidental to the conduct of the business, it is usually income." Sien ook *Commissioner of Taxes (Vict) v Melbourne Trust Ltd* (1914) 18 CLR 413 420-421; *Ruhamah Pty Co Ltd v FCT* (1928) 41 CLR 148 152 165; *The Squatting Investment Co Ltd v FCT* (1952) 86 CLR 570 620; *FCT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 150 CLR 355 367-368; *FCT v Myer Emporium Ltd* (1987) 163 CLR 199 210; *GP International Pipecoaters Pty Ltd v FCT* (1990) 21 ATR 1; *Lehmann 1985 Tax in Aust* 731 wys op die belangrikheid van die omskrywing van die begrip "business". Hy sê die vlg: "Business definition is the mechanism by which courts and tribunals exclude or include many receipts and expenses from the income calculation." Sien ook *Pursche 1980 Tax in Aust* 261 wat bevestig dat die omskrywing van die begrip "business" vir doeleindes van a 25(1) relevant is.

³¹ *Waincymer 1994 Melb U L Rev* 982 verwys na die plig van die hof in dié verband. Hy sê: "Judges must consider what features are necessary for an activity to constitute a commercial activity giving rise to assessable income or, at least, what criteria will allow both positive and negative inferences".

omskryf.³² Hierdie omskrywing is hoofsaaklik inklusief en bied nie werklik bystand nie wanneer oorweeg word of bepaalde aktiwiteite op die bedryf van 'n besigheid neerkom.³³ Dit is derhalwe nodig om aandag te gee aan die maatstawwe wat die houe geïdentifiseer het om te bepaal wanneer 'n besigheid bedryf word.³⁴

Die algemene riglyn dat 'n wins wat in die loop van die bedryf van 'n besigheid gemaak word gewoonlik inkomste sal wees, behoort gekwalifiseer te word om die feit in ag te neem dat 'n belastingpligtige 'n kapitaalbate in die loop van 'n besigheid kan verkoop. Alhoewel sodanige transaksie as 'n besighedsaktiwiteit beskou kan word, is dit bloot in 'n tydelike sin. Dit is dus belangrik om die verwantskap tussen die bate wat verkoop word en die gewone besighedsaktiwiteite van die belastingpligtige te oorweeg. Die aard en omvang van die besighedsaktiwiteite van 'n belastingpligtige moet met omsigtigheid ondersoek word om te bepaal welke handeling in die bedryf van die besigheid uitgevoer word.³⁵

Om die "bedryf van 'n besigheid"-riglyn toe te pas, is dit belangrik dat daar sekerheid moet bestaan of die bepaalde aktiwiteite of handeling wat die belastingpligtige verrig het inderdaad op die bedryf van 'n besigheid neerkom. Alle relevante omringende feite en omstandighede en die onderlinge verhouding wat daar tussen sodanige omstandighede bestaan, moet oorweeg word om te bepaal of die verrigte aktiwiteite tot die bedryf van 'n

³² A 6 bepaal: "In this Act, unless the contrary intention appears - 'business' includes any profession, trade, employment, vocation or calling, but does not include occupation as an employee".

³³ Sien Slater 1978 *Tax in Aust* 295.

³⁴ Sien *Ferguson v FCT* (1979) 37 FLR 310 waar *chief justice* Bowen en *judge* Franki in 'n gesamentlike uitspraak op 314 hierdie uitgangspunt bevestig. Hulle sê: "Section 6 of the *Income Tax Assessment Act* defines 'business' stating that it includes any profession, trade, employment, vocation or calling, but does not include occupation as an employee. This does not afford much assistance in the present case. It is necessary to turn to the cases." Saunders 1990 *BTR* 168-169 verwys ook na die statutêre omskrywings van die begrip "trade" in Engeland en Kanada en dat dit nie werklik hulp verleen om te vas te stel of bepaalde bedrywighede of 'n transaksie as 'n bedryf of besigheid beskou kan word nie. Hy bevestig die noodsaaklikheid van die bystand wat die houe in die vorm van riglyne voorsien het. Hy sê: "What has happened is that the courts have interpreted and provided guidance as to the meaning of the term in the course of passing on the numerous factual situations which have come before them in revenue cases." Sien ook Slater 1978 *Tax in Aust* 295. In die Engelse inkomstebelastingreg tref die houe nie 'n onderskeid tussen die beoefening van 'n bedryf en 'n besigheid nie. In *Grainger & Son v Gough* (1896) 74 LT 435 439 maak *lord* Morris die opm dat "exercising of trade" bloot 'n ander manier is om te sê "carrying on a business". Pursche 1980 *Tax in Aust* 261 bevestig dié standpunt.

³⁵ Sien *Western Gold Mines NL v COT (WA)* (1938) 59 CLR 729 740 waar die hof beslis dat dit nodig sal wees om "a wide survey and an exact scrutiny of the taxpayer's activities" te maak. Sien ook *London Australia Investment Co Ltd v FCT* (1977) 138 CLR 106 112 waar *chief justice* Barwick as volg beslis: "Of course, what is produced by a business will in general be income. But whether it is or not must depend on the nature of the business, precisely defined, and the relationship of the source of the profit or gain to that business. Everything received by a taxpayer who conducts a business will not necessary be income. As I have said, it must depend on the essential nature of his business and the relationship of the gain to that business and its

besigheid aanleiding gee.³⁶ Die howe het verskeie maatstawwe geformuleer wat 'n aanduiding gee van die aktiwiteite of bedrywighede wat die bedryf van 'n besigheid daar sal stel.³⁷ Hierdie maatstawwe moet as 'n geheel beoordeel word. Die teenwoordigheid of afwesigheid van 'n bepaalde maatstaf sal nie noodwendig tot gevolg hê dat die afleiding gemaak kan word dat 'n besigheid bedryf word nie. Dit is egter belangrik om daarop te let dat daar nie 'n enkele duidelike riglyn of maatstaf is wat daarop dui dat 'n bepaalde aktiwiteit 'n besigheid daarstel nie.³⁸ Dit sal grootliks 'n kwessie van graad wees om die faktore wat in die

conduct."

³⁶. Lehmann 1985 *Tax in Aust* 738 wys daarop dat die omskrywing van besigheid as 'n buigsame konsep 'n belangrike rol gespeel het om te verseker dat belastingreg tred hou met veranderings en kommersiële werklikhede. Sien Pursche 1980 *Tax in Aust* 263-264 wat sekere kriteria identifiseer wat vlgs hom 'n aanduiding van die bedryf van 'n besigheid kan gee. Sien ook Slater 1978 *Tax in Aust* 297.

³⁷. In *Evans v FCT* (1988) 20 ATR 922 sê *judge* Hill op 939: "Profit motive ... scale of activity, whether ordinary commercial principles are applied characteristic of the line of business in which the venture is carried on ... repetition and a permanent character, continuity ... and system ... are all indicia to be considered as a whole, although the absence of any one will not necessarily result in the conclusion that no business is carried on." Sien ook in *Ferguson v FCT* (1979) 37 FLR 310 waar *chief justice* Bowen en *judge* Franki op 314 die vlg in oorweging gee: "There are many elements to be considered. The nature of the activities, particularly whether they have the purpose of profit-making, may be important. However, an immediate purpose of profit-making in a particular income year does not appear to be essential. Certainly it may be held a person is carrying on business notwithstanding where his profit is small or even where he is making a loss. Repetition and regularity of the activities is also important. However, every business has to begin and even isolated activities may in the circumstances be held to be the commencement of carrying on business. Again, organisation of activities in a business-like manner, the keeping of books, records and the use of system may all serve to indicate that a business is being carried on. The fact that, concurrently with the activities in question, the taxpayer carries on the practice of a profession or another business does not preclude a finding that his additional activities constitute the carrying on of a business. The volume of his operations and the amount of capital employed by him may be significant ..." Saunders 1990 *BTR* 170 wys daarop dat dieselfde benadering in Engeland en Kanada gevolg word. Hy sê: "[T]he general approach of the courts in both jurisdictions has been to rely on a number of factors which provide assistance in deciding whether a person is engaged in a trading or business transaction on the one hand, or a capital transaction on the other."

³⁸. Sien *Evans v FCT* (1988) 20 ATR 922 939 waar *judge* Hill die vlg opm maak: "There is no one factor that is decisive of whether a particular activity constitutes a business." Die stelling in *Ericksen v Last* (1881) 8 QBD 414 416 is ook relevant ten opsigte van die omskrywing van 'n besigheid. Die hof sê: "There is not ... any principle of law which lays down what carrying on trade is. There are a multitude of things which together make up the carrying on of trade." In *Western Gold Mines NL v COT (WA)* (1938) 59 CLR 729 740 sê die hof dat die toepassing van die *Californian Copper Syndicate*-riglyn neerkom op "a wide survey and an exact scrutiny of the taxpayer's activities". In *London Australia Investment Co Ltd v FCT* (1977) 138 CLR 106 wys *judge* Jacobs daarop dat dit onmoontlik is om 'n allesinsluitende omskrywing te gee van die feite en omstandighede wat 'n afleiding sal regverdig dat bepaalde aktiwiteite inderdaad 'n besigheid daarstel. Hy sê op 129: "It is not possible exhaustively to enumerate the facts or circumstances which will support the inference that a course of activity is a business." Sien ook die uitspraak van *judge* Gibbs in *London Australia Investment Co Ltd v FCT* (1977) 138 CLR 106 116. In *FCT v Radnor Pty Ltd* (1991) 22 ATR 344 sê *judge* Hill op 357: "There is no single factor that can be isolated as determinative of the question whether a taxpayer is carrying on a business." Sien ook Pursche 1980 *Tax in Aust* 263.

geval in oorweging belangrik is, te identifiseer en teen mekaar op te weeg.³⁹

Wanneer die begrip "besigheid" oorweeg word, is daar veral drie aspekte wat van belang is:

- i) Dit is soms noodsaaklik om te bepaal of daar inderdaad 'n besigheid bedryf word;⁴⁰
- ii) soms bestaan daar sekerheid oor die feit dat 'n besigheid bedryf word, maar daar bestaan onsekerheid oor wat die omvang van die besigheid is;⁴¹ en
- iii) soms is dit belangrik om te bepaal of daar nie meer as een besigheid bedryf word nie.⁴²

Dit is veral belangrik om te bepaal of die betrokke transaksie binne die omvang van die besigheid van die belastingpligtige val, want ander riglyne mag van toepassing wees om die aard van 'n ontvangste te bepaal indien dit nie uit die gewone bedryf van 'n besigheid voortspruit nie. Die onderskeid tussen transaksies wat in die gewone loop van die bedryf van 'n besigheid aangegaan word en transaksies wat buitengewoon tot die gewone loop van die bedryf van 'n belastingpligtige beskou kan word, is van wesenlike belang. Wat laasgenoemde moontlikheid betref, kan 'n alleenstaande besigheidsbedrywigheid of kommersiële transaksie wat nie in die gewone loop van die bedryf van die belastingpligtige se besigheid aangegaan is nie, wel tot inkomste aanleiding gee indien die belastingpligtige die transaksie aangegaan het met die doel om daaruit wins te maak.⁴³

4.2 Onderskeid tussen "besigheid" en "bedryf van besigheid"

Dit blyk uit die regspraak dat daar 'n onderskeid getref word tussen die betekenis van die

³⁹. In *Ferguson v FCT* (1979) 37 FLR 310 324 sê *judge* Fisher: "It is necessary to give consideration to the essential nature of the activity, and the question whether it has the characteristics of a business is primarily a matter of general impression and degree." Barkoczy 1997 NZJTL 81 wys ook daarop dat dit 'n kwessie van graad is wanneer die hof se beslis of 'n besigheid bedryf word.

⁴⁰. Dit is veral relevant in die vlg omstandighede, nl: waar oorweeg word of die aktiwiteite van die belastingpligtige (i) bloot 'n stokperdjie is; of (ii) die realisering van 'n kapitaalbate (belegging) is, en (iii) of 'n besigheid inderdaad beoefen word.

⁴¹. Hierdie moontlikheid kan voorkom waar 'n mpy bv mynbedrywighe as 'n besigheid beoefen en by ander aktiwiteite betrokke raak, soos die realisering van eiendom. Die vraag is of die ander aktiwiteite deel uitmaak van die besigheid van die mpy. In *London Australia Investment Co Ltd v FCT* (1977) 138 CLR 106 127 sê *judge* Jacobs: "In each case the profit will only be income if it arose from the carrying on of a business undertaking. The identification and characterization of the business carried on by the taxpayer is the essential task."

⁴². Lehmann 1985 *Tax in Aust* 731-738 wys daarop dat daar twee aspekte van belang is in die omskrywing van die begrip "business", nl "is there a business?" en "what is the scope of the business?" Sien ook Lehmann en Coleman *Taxation Law in Australia* par 2.8 42. Slater 1978 *Tax in Aust* 308 formuleer die vraag as volg: "This in turn may raise the question whether a group of activities constitutes a separate business or whether it is merely an aspect of another, principal, business."

⁴³. Sien *FCT v Myer Emporium Ltd* (1987) 18 ATR 693 697 698; *Henry Jones (IXL) Ltd v FCT* 22 ATR 328 333.

begrip "business" en die frase "carrying on a business". Die moontlikheid bestaan dat 'n enkele stap in 'n kommersiële transaksie as 'n besigheid beskou kan word. Die frase "bedryf van 'n besigheid" impliseer egter dat daar 'n herhaling van aktiwiteite sal wees voor die somtotaal daarvan as die bedryf van 'n besigheid beskou sal word.⁴⁴

4.3 Oorsprong van besigheid-riglyn

Die "bedryf van 'n besigheid"-riglyn wat in die Australiese regspraak deur die howe geformuleer is om tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard te onderskei, is op die bevindings in *Californian Copper Syndicate v Harris*⁴⁵ gebaseer.⁴⁶ In die *Californian Copper Syndicate*-beslissing is beslis dat die wins wat by die realisering van 'n bate gemaak word van 'n inkomste-aard sal wees indien die handeling nie bloot 'n realisering of verandering van 'n belegging is nie, maar inderdaad op die bedryf van 'n besigheid neerkom.⁴⁷

⁴⁴. In *Smith v Anderson* (1880) 15 ChD 247 sê judge Brett op 277-278: "The expression 'carrying on' (business) implies a repetition of acts, and excludes the case of an association formed for doing one particular act which is never to be repeated." In *Kirkwood v Gadd* 1910 AC 422 maak lord Atkinson op 431 die vlg opm oor die betekenis van die woord "business": "In one sense every step, every item, in a long or complicated financial or commercial transaction may be set to be a 'business' but I think it is obvious that in the phrase 'carries on his business' ... the words 'carries on' must be held to imply a repetition of acts, the sum of which constitutes the 'business' ..." In *Premier Automatic Ticket Issuers Ltd v FCT* (1933) 50 CLR 268 oorweeg judge Dixon op 297 die betekenis van die woorde "profitarising ... from the carrying on or carrying out of any profit-making undertaking or scheme". Hy sê op 298: "The alternative 'carrying on or carrying out' appears to cover, on the one hand, the habitual pursuit of a course of conduct, and, on the other, the carrying into execution of a plan or venture which does not involve repetition or system." In *Smith v Capewell* (1979) 142 CLR 509 beslis judge Gibbs op 517: "The expression 'carry on business', in its ordinary meaning, signifies a course of conduct involving the performance of a succession of acts, and not simply the effecting of one solitary transaction." Hierdie standpunt dui op die kontinuïteit-maatstaf. Sien par 4.6.4.

⁴⁵. *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 159.

⁴⁶. Barkoczy 1997 NZJTL 77 verwys ook na die belangrikheid van die beslissing in *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 159 in die verskeie hofbeslissings in Australië waar dit as gesag aangehaal is. Sien in *Commissioner of Taxes (Vict) v Melbourne Trust Ltd* (1914) 18 CLR 413 420-421; *Ruhamah Pty Co Ltd v FCT* (1928) 41 CLR 148 152 165; *Colonial Mutual Life Assurance Society Ltd v FCT* (1946) 73 CLR 604 614; *Australasian Catholic Assurance Co Ltd v FCT* (1959) 100 CLR 502 506; *White v FCT* (1968) 120 CLR 191 222; *London Australia Investment Co Ltd v FCT* (1977) 138 CLR 106; *FCT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692; *FCT v Myer Emporium Ltd* (1987) 18 ATR 693; *Jennings Industries Ltd v FCT* (1984) 2 FCR 273; *FCT v Cooling* (1990) 21 ATR 13 25.

⁴⁷. In *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 159 formuleer die lord justice clerk op 166 die vlg riglyn: "But it is equally well established that enhanced values obtained from realisation or conversion of securities may be so assessable, where what is done is not merely a realisation or change of investment, but an act done in what is truly the carrying on, or carrying out, of a business." Farnsworth 1942 Mod LR 263 verwys ook met goedkeuring na die beslissing in *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 156 waar lord Trayner daarop wys dat 'n vermeerdering in kapitaal slegs belasbare inkomste sal wees waar 'n bate nie bloot gerealiseer is of waar daar bloot 'n verandering in belegging is nie, maar dat die handeling wat verrig is inderdaad die bedryf van 'n besigheid was.

Die toepassing van die "bedryf van 'n besigheid"-riglyn is nie sonder probleme nie. Dit is veral in grensgevalle moeilik om 'n onderskeid te tref tussen die blote realisering of verandering van 'n belegging en die bedryf van 'n besigheid.⁴⁸ Daar word soms beweer dat bovermelde riglyn die probleemstelling goed omskryf, maar nie noodwendig 'n oplossing bied nie.⁴⁹ Daar word saamgestem met dié stelling hoofsaaklik omdat die riglyn nie duidelike maatstawwe voorsien wat 'n aanduiding gee van wanneer 'n besigheid inderdaad bedryf word nie. Daar is in latere hofbeslissings verder gegaan en probeer om maatstawwe te formuleer waaraan voldoen moet word om die gevolgtrekking te regverdig dat die belastingpligtige 'n besigheid bedryf.⁵⁰ Dit is egter onmoontlik en onprakties vir die houe om te probeer om oorkoepelende en algemene maatstawwe te formuleer wat in alle gevalle aanwending vind.⁵¹

4.4 Aard van die maatstawwe

Daar word 'n onderskeid in die Australiese inkomstebelastingregspraak getref tussen objektiewe en subjektiewe maatstawwe wat aandui dat 'n besigheid bedryf word.

⁴⁸. Barkoczy 1997 NZJTL 1977 verwys ook na die onderskeid wat die hof in *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 159 165-166 tref tussen die blote realisering of verandering van 'n belegging en 'n handeling wat inderdaad neerkom op die bedryf van 'n besigheid. Hy wys daarop dat hierdie onderskeid op die oog af eenvoudig is, maar dat dit uit die feitestelle in verskeie hofbeslissings blyk dat dit nie so maklik is om die beginsel toe te pas nie. In *FCT v Cooling* (1990) 21 ATR 13 bevestig *judge Hill* hierdie standpunt en maak die vlg opm op 21: "Nevertheless it emphasises, as all who have essayed the task in cases near to the borderline will concede, that the task of drawing the distinction is often difficult." In *FCT v Employer's Mutual Indemnity Association Ltd* (1990) 21 ATR 741 maak *judge Hill* op 752 die vlg opm oor die toepassing van die riglyn in die *Californian Copper Syndicate*-beslissing: "A matter of significance in stating the test in these terms is that it requires close attention to be given to defining the business activities of a taxpayer or ... it is necessary '... to make both a wide survey and exact scrutiny of the taxpayer's activities'."

⁴⁹. Waincymer *Australian Income Tax* 213 verwys na verskeie onsekerhede wat die bevinding in *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 159 inhou, nl: "When is it an ordinary investment? When is it merely a realisation? When is it truly carrying on a business?" Sien ook Barkoczy 1997 NZJTL 78. In *FCT v Radnor Pty Ltd* (1991) 22 ATR 344 verwys *judge Hill* na die "bedryf van 'n besigheid"-riglyn soos geformuleer in die *Californian Copper Syndicate*-beslissing en sê op 353: "It may perhaps be thought that the test is more useful in stating the issue, than in resolving it." Daar word egter aan die hand gedoen dat die *lord justice clerk* in die *Californian Copper Syndicate*-beslissing wel in sy uitspraak op 167 'n aanduiding gee van maatstawwe wat oorweeg kan word om die afleiding te regverdig dat 'n besigheid bedryf word. Hy oorweeg die doelstellings asook die finansiële vermoëns van die mpy. Hy kom tot die gevolgtrekking dat die mpy ten doel gehad het om die koperdraende eiendom te eksploiteer. Dit het nie die ontginning van koper ingesluit nie omdat die mpy nie voldoende fondse gehad het nie. Die verkoop van die eiendom was nie bloot insidenteel nie, maar 'n essensiële eienskap van die besigheid wat bedryf is. Spekulasie was een van die metodes waardeur die mpy probeer het om uit sy handelsbedrywighede 'n wins te maak.

⁵⁰. Sien hfst 3 par 5.4 waar riglynformulering deur die houe bespreek word en spesifiek verwys word na die moontlikheid dat riglyne wat aanvanklik vaag geformuleer is in latere uitsprake in groter besonderhede omskryf en uitgebrei word.

⁵¹. Sien hfst 3 par 5.4.2 waar die beperkinge van die houe tov riglynformulering aangedui is.

Die objektiewe maatstawwe hou verband met objektief waarneembare feite wat nie deur die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige beïnvloed word nie.⁵² Die subjektiewe maatstawwe hou verband met die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige. Hierdie subjektiewe ingesteldheid kan uitdrukking vind in die bedoeling, motief of doel van die belastingpligtige.⁵³

4.5 Verskillende benaderings

Soms volg die houe 'n tweeledige benadering om te bepaal of 'n besigheid bedryf word deur 'n toets toe te pas wat van 'n subjektiewe sowel as 'n objektiewe aard is. Uit 'n objektiewe oogpunt word die aard en omvang van die aktiwiteite van die belastingpligtige oorweeg. Die subjektiewe element van die toets hou verband met die doel van die persoon⁵⁴ wat die betrokke handeling of aktiwiteite verrig.⁵⁵ Die houe oorweeg sowel objektiewe as

^{52.} Sien par 4.6 waar die objektiewe maatstawwe in groter besonderhede bespreek word.

^{53.} Sien par 4.8 waar die aard van die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige bespreek word wat vir doeleindes van die "bedryf van 'n besigheid"-riglyn relevant is. Lehmann 1985 *Tax in Aust* 737 is van mening dat die bedoeling van die belastingpligtige 'n nuttige rol in die belastingreg kan speel, maar dat die dominante doeltoets tot onsekerheid aanleiding kan gee omdat dit in groot mate afhang van die getuienis wat deur belastingpligtiges gegee word. Hy maak die vlg opm: "Intention may have a useful role in tax law ... but a dominant purpose test, heavily depended on the performance of taxpayers in the witness box, is an invitation to abuse." Saunders 1990 *BTR* 170 wys daarop dat die bedoeling van die belastingpligtige een van die belangrikste maatstawwe kan wees wat daarop dui dat 'n besigheid bedryf word. Sien ook die kritiek wat Krever 1987 *U New South Wales LJ* 226 teen die toepassing van die doel-riglyn uitspreek. Hy spreek hom sterk uit teen die verwysing na die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige as 'n riglyn om 'n onderskeid tussen ontvangste van 'n inkomste- en kapitale aard te tref. Hy sê op 236-237: "The irrationality of the capital/income distinction, based as it is on the meaningless concept of intention that bears no relationship to real economic gains and ability to pay, was demonstrated for all to see in the leading tax avoiding cases."

^{54.} Waar 'n mpy betrokke is, is dit inderdaad die subjektiewe ingesteldheid van die persone in beheer van die mpy. Sien die bevestiging van die standpunt in die hof benede in *FCT v Just Jeans Pty Ltd* 18 ATR 775 op 780 waar die hof as volg beslis: "The transaction still, in a sense, is not a transaction, as one of the witnesses conceded, that every retailer would enter into but there was a purpose behind it, which was a real purpose to those involved in the control of the company ..."

^{55.} Sien in *Martin v FCT* (1953) 90 CLR 470 waar *judge* Webb sê op 474 die vlg oor die riglyne wat aangewend word om te bepaal of 'n besigheid bedryf word: "The test is both subjective and objective; it is made by regarding the nature and extent of the activities under review, as well as the purpose of the individual engaging in them ..." Hierdie benadering is bevestig in *Ferguson v FCT* (1979) 37 FLR 310 321. In *Evans v FCT* (1988) 20 ATR 922 sê *judge* Hill op 941: "The test of whether a business of gambling, or for that matter any business, is carried on will be largely objective, determined by reference to the nature and extent of the activities carried on ... Nevertheless the subjective purposes and intentions of the person said to be carrying on a business will have relevance whether the activity be some more normal activity such as breeding cattle ... or whether it be said to involve a business of punting ...". *Judge* Williamson verwys op 448 na die uitspraak van *lord* MacMillan in *Keren Kayemeth Le Jisroel Ltd v IRC* [1932] AC 650 661 waar hy sê: "The income tax code applies a more objective test: it looks at the nature of the transactions; it looks at the character of the activities." In *Scottish Australia Mining Co Ltd v FCT* (1950) 4 ATR 443 451 het *judge*

subjektiewe maatstawwe om te bepaal of 'n besigheid bedryf word en die uiteindelijke gevolgtrekking word gebaseer op 'n algemene indruk wat uit die feite verkry word.⁵⁶

In ander gevalle word die subjektiewe en objektiewe maatstawwe gelykgestel en albei as selfstandige oorwegings in ag geneem.⁵⁷ Dit wil sê, die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige, in die sin van sy doel, word nie as die dominante maatstaf beskou en die objektiewe maatstawwe bloot as sekondêre faktore in ag geneem om dié doel te staaf nie.⁵⁸

In dié konteks beperk die hoewe die aanwending van die subjektiewe element nie slegs tot gevalle waar oorweeg word of 'n besigheid 'n aanvang geneem het nie. Die feit dat die doel waarmee 'n eiendom deur 'n belastingpligtige aangekoop is deur die hof oorweeg word, dui daarop dat die hof nie bloot sy bevinding op objektiewe feite baseer nie, maar dat 'n subjektiewe element ook 'n deurslaggewende rol speel.⁵⁹

Soms volg die hoewe 'n uitsluitlik objektiewe benadering om vas te stel of 'n besigheid bedryf word.⁶⁰ Die grondslag van dié benadering is die klassifikasie van die handeling wat die belastingpligtige verrig het. Indien die belastingpligtige sekere handeling op 'n sekere wyse verrig en dit ooreenstem met daardie tipe handeling wat gewoonlik kenmerkend aan die soort besigheid is wat na bewering bedryf word, sal hy geag word om 'n besigheid te bedryf ongeag of hy bedoel om 'n besigheid te bedryf.⁶¹

Williamson ook nie uitsluitlik 'n objektiewe benadering volg nie. Hy neem wel objektiewe faktore in ag, nl die aard van die mpy, die aard van die bates, die aard van die besigheid wat bedryf is en omvang van die ontwikkelingsaktiwiteite van die mpy, maar die doel van die mpy met die eiendom het 'n deurslaggewende rol in die beslissing gespeel.

^{56.} In *Martin v FCT* (1953) 90 CLR 470 maak *judge* Webb die vlg stelling op 474: "The test is both subjective and objective; it is made by regarding the nature and extent of the activities under review, as well as the purpose of the individual engaging in them, and, as counsel for the taxpayer put it, the determination is eventually based on the large or general impression gained."

^{57.} In *FCT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692 is in verskillende uitsprake na verskillende benaderings verwys. *Judge* Mason op 710 propageer 'n suiwer objektiewe benadering, terwyl *chief justice* Gibbs op 701 die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige, in die vorm van die doel van die persone wat die mpy beheer, beklemtoon.

^{58.} Hierdie standpunt word bevestig deur *president* Gerber in *AAT 9242* (1994) 27 ATR 1215 waar hy op 1230 in oorweging gee: "In the end, I have not been persuaded that whether or not T was a sharetrader in the relevant years can be resolved by recourse to authority, however august. Ultimately, the test as to whether a taxpayer is in business, as Webb J pointed out many years ago in *Martin v FCT* (1952-1953) 90 CLR 470, is both subjective and objective and: it is made by regarding the nature and extent of the activities under review, as well as the purpose of the individual engaging in them ..."

^{59.} In *Scottish Australia Mining Co Ltd v FCT* (1950) 4 ATR 443 oorweeg *judge* Williamson die doel waarmee die eiendom aangekoop is en kom tot die volgende gevolgtrekking op 451: "The plain facts of the present case are that the appellant purchased the ... lands for the purpose of carrying on the business of coal mining and carried on that business on the land until it was no longer businesslike to do so." (Kursivering bygevoeg.)

^{60.} *FCT v Radnor Pty Ltd* (1991) 22 ATR 344.

^{61.} Sien ook *Ferguson v FCT* (1979) 37 FLR 310 323 waar *judge* Fisher goedkeurend na *IRC v Livingston*

'n Verdere uitvloeisel van die objektiewe benadering is dat die hof verwys na 'n objektiewe bedoeling. Die uitgangspunt is dat alhoewel daar 'n bedoeling moet bestaan om 'n besigheid te bedryf, dit nie beteken dat die vraag of 'n besigheid wel bedryf word subjektief van aard is nie.⁶² Die grondslag van die uitgangspunt is dat 'n persoon geag sal word om die natuurlike en moontlike gevolge van sy handeling te bedoel. Selfs waar 'n persoon nie bedoel om 'n besigheid te bedryf nie, sal daar gewoonlik beslis word dat hy wel 'n besigheid bedryf indien sy handeling of aktiwiteite feitlik op die bedryf van 'n besigheid neerkom.⁶³

Die beoordeling van die feitestel om te bepaal of daar 'n voldoende graad van bedrywigheid was om as die bedryf van 'n besigheid te kwalifiseer, is in werklikheid 'n waarde-oordeel wat die hof vel.⁶⁴ Die hof sal met inagneming van die omringende omstandighede besluit of daar 'n voldoende graad van aktiwiteit was. Daar word aan die hand gedoen dat die hof om laasgenoemde rede nie probeer om uitdruklik en in besonderhede maatstawwe te formuleer wat daarop sal dui dat die betrokke aktiwiteite op die beoefening van 'n bedryf neerkom nie. Die hof identifiseer bloot 'n tipe objektiewe maatstaf, naamlik die omvang en aard van die aktiwiteite, wat oorweeg behoort te word om 'n afleiding in die betrokke omstandighede te kan maak dat 'n besigheid bedryf word.

Die relevansie van die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige wanneer die riglyn toegepas word of 'n bepaalde aktiwiteit op die bedryf van 'n besigheid neerkom, word ook in sekere hofbeslissings erken.⁶⁵ In ander hofbeslissings word aangedui dat die subjektiewe

(1926) 11 TC 538 542 verwys waar *lord Clyde* beslis: "[T]he operations involved in it are of the same kind and carried on in the same way as those which are characteristic of ordinary trade in the line of business in which the venture was made." Sien ook Blum 1967 *U Chicago L Rev* 496.

⁶² In *FCT v Radnor Pty Ltd* (1991) 22 ATR 344, sê *judge Hill* op 357: "While an intention to carry on a business must exist, this does not mean that the question is subjective." As gesag verwys hy na die uitspraak van *lord Buckmaster* in *J and R O'Kane v Inland Revenue Commissioners* (1922) 12 TC 303 op 347: "... the intention of a man cannot be considered as determining what it is that his acts amount to".

⁶³ *Judge Hill* gee op 357 die vlg in oorweging: "Conversely, a man will be held to intend the natural and probable consequences of his acts, so that, albeit that he does not intend to carry on a business, if his acts amount to a business in fact, he will ordinarily be held to be carrying on a business."

⁶⁴ Sien *FCT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692 waar *judge Wilson* op 718 sê: "His Honour went on to recognize, as had the Lord Justice Clerk in the *Californian Copper Case*, the difficulty in many cases of drawing the line between realization, on the one hand, and the carrying on or carrying out of a business or profit-making scheme, on the other. The decision in each case must depend on its own facts, and very often will be a *matter of degree*." (Kursivering bygevoeg.)

⁶⁵ Sien *Evans v FCT* (1988) 20 ATR 922 waar *judge Hill* die vlg opm op 941 maak oor die relevansie van die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige: "Nevertheless the subjective purposes and intentions of the person said to be carrying on a business will have relevance whether the activity be some more normal activity such as breeding cattle ... or whether it be said to involve a business of punting ..." Hy beslis dat weddenskapaktiwiteite slegs op die bedryf van 'n besigheid sal neerkom indien dit verrig is met die doel om 'n wins te maak en nie bloot vir plesier nie. Dit wil egter lyk of *judge Hill* in 'n latere uitspraak, *FCT v Radnor*

ingesteldheid van die belastingpligtige in 'n beperkte mate relevant is. Subjektiwiteit speel wel 'n rol by die aanvang van 'n besigheid. Dit is veral van belang wanneer beslis moet word of 'n enkeltransaksie bloot 'n alleenstaande transaksie is, en of die bedoeling bestaan dat die transaksie herhaal sal word en dit inderwaarheid die aanvang van 'n voorgenome besigheid daarstel.⁶⁶

4.6 Objektiewe faktore

4.6.1 Inleiding

Daar word aan die hand gedoen dat die besigheid-riglyn onder meer gebaseer is op die uitgangspunt dat die howe maatstawwe identifiseer waarmee die bepaalde feitestel in oorweging vergelyk kan word om te bepaal of 'n besigheid bedryf word. Dié maatstawwe gee 'n aanduiding van die tipiese eienskappe van 'n besigheid wat in die bepaalde omstandighede relevant is. Die betrokke bedrywighede of aktiwiteite is van 'n bedryfs- of besigheidsaard indien dit van dieselfde soort is en op dieselfde wyse uitgevoer word as daardie tipe bedrywighede wat gewoonlik kenmerkend is aan die soort besigheid wat na bewering bedryf word.⁶⁷ By die toepassing van dié riglyn is dit derhalwe belangrik om eerstens die eienskappe vas te stel wat gewoonlik kenmerkend aan 'n bepaalde tipe besigheid is deur te verwys na die soort aktiwiteite wat aangegaan word en dié wyse waarop dit uitgevoer word, en tweedens om die mate van ooreenstemming met die bepaalde aktiwiteite te oorweeg.⁶⁸ Dié tipiese kenmerke kan verband hou met die aard en omvang van

Pty Ltd (1991) 22 ATR 344, 'n ander standpunt inneem. Hy sê op 357: "While an intention to carry on a business must exist, this does not mean that the question is subjective." As gesag verwys hy na die uitspraak van *lord Buckmaster* in *J and R O'Kane v Inland Revenue Commissioners* (1922) 12 TC 303 op 347: "... the intention of a man cannot be considered as determining what it is that his acts amount to".

⁶⁶. In *FCT v Radnor Pty Ltd* (1991) 22 ATR 344 maak *judge Hill* op 357 die vlg opm: "However, intention may, nevertheless, be relevant, particularly in a case where the determination of business or no business is to be made at the time of commencement of a business, or in a time of business quietude ..." Sien ook *Goodman Fielder Wattie Ltd v FCT* (1991) 22 ATR 26 35 waar *judge Hill* die standpunt herbevestig dat bedoeling nie geheel en al irrelevant is wanneer oorweeg word of 'n besigheid bedryf word nie. In *FCT v Cooling* (1990) 21 ATR 13 sê *judge Hill* egter op 21: "The test to be applied will be objective rather than subjective ..." Sien ook *Slater 1978 Tax in Aust* 303 waar die skrywer die relevansie van die belastingpligtige se bedoeling as 'n faktor om te bepaal of 'n besigheid bedryf word, bevestig. Hy sê: "The taxpayer's intention is also of considerable importance in ascertaining whether a single transaction is merely an isolated transaction or is really the first transaction in a proposed business." Sien *Fairway Estates Pty Ltd v FCT* (1970) 1 ATR 726 waar *chief justice Barwick* op 734 ook die relevansie van die belastingpligtige se bedoeling in sodanige omstandighede bevestig.

⁶⁷. Die benadering wat volg word, word gebaseer op die premis dat die ontvangste wat uit 'n bepaalde handeling voortvloei, gekarakteriseer kan word deur te beoordeel of dit nou verwant is aan bepaalde aktiwiteite of funksies. Die bedrag is ontvang uit aktiwiteite wat nou verwant is aan aktiwiteite wat op die bedryf van 'n besigheid neerkom. Sien in dié verband die standpunt van *Blum 1967 U Chicago L Rev* 496.

⁶⁸. *Waincymmer 1994 Melb U L Rev* 983 verwys na die vlg relevante faktor om te bepaal wanneer 'n besigheid

die aktiwiteite wat verrig word. Hierdie benadering gee aan die howe 'n aansienlike diskresie. Die howe moet nie alleen die relevante eienskappe van die tipiese besigheid identifiseer nie, maar ook die bepaalde omstandighede van die spesifieke geval beoordeel om vas te stel of daar 'n voldoende verband is tussen die tipiese eienskappe en die omstandighede in oorweging om die afleiding te regverdig dat 'n besigheid bedryf is.

Selfs waar 'n persoon nie bedoel om 'n besigheid te bedryf nie, sal hy volgens die objektiewe benadering geag word om 'n besigheid bedryf indien sy handeling of aktiwiteite feitlik op die bedryf van 'n besigheid neerkom.⁶⁹ Die howe probeer nie om uitdruklik en in besonderhede objektiewe maatstawwe te formuleer wat daarop sal dui dat bepaalde aktiwiteite op die beoefening van 'n bedryf neerkom nie.⁷⁰ Die howe identifiseer slegs kategorieë van objektiewe maatstawwe, byvoorbeeld die omvang van die aktiwiteite en die sisteem of stelsel wat deur die belastingpligtige gevolg word. Hierdie maatstawwe word oorweeg om te bepaal of 'n besigheid bedryf word. Die howe formuleer nie objektiewe maatstawwe in besonderhede nie omdat die howe by oorweging van die verband tussen die betrokke feitestel en die tipiese eienskappe van 'n soortgelyke besigheid 'n waarde-oordeel moet vel.⁷¹

bedryf word, nl: "If an activity is carried on in a similar way to the way business is normally carried on in that area, it is more likely to be a business activity itself." Dit blyk dat daar in die algemeen 'n objektiewe benadering in die Engelse inkomstebelastingreg gevolg word om te bepaal of 'n besigheid of bedryf beoefen word. Die benadering van die Engelse howe is dat die tekens van 'n bedryf (die frase "badges of trade" word in Afrikaans vertaal met "tekens van 'n bedryf") as relevante faktore daarop dui dat 'n bedryf beoefen word. Die doel van die belastingpligtige is slegs een van die relevante faktore wat oorweeg behoort te word. Sien *IRC v Livingston* (1926) 11 TC 538 waar *lord Clyde* op 542 die vlg opm maak: "I think the test which must be used to determine whether a venture such as we are now considering is or is not 'in the nature of trade' is whether the operations involved in it are of the same kind and carried on in the same way as those which are characteristic of ordinary trade in the line of business in which the venture was made ..." Hierdie benadering is in die Australiese inkomstebelastingreg bevestig in *Ferguson v FCT* (1979) 37 FLR 310 323; *Evans v FCT* (1988) 20 ATR 922 939 940 941. In die Engelse inkomstebelastingreg blyk die howe nie 'n onderskeid te maak tussen die beoefening van 'n bedryf en 'n besigheid nie. In *Grainger & Son v Gough* (1896) 74 LT 435 439 maak *lord Morris* die opm dat "exercising of trade" bloot 'n ander manier is om te sê "carrying on a business". Pursche 1980 *Tax in Aust* 261 bevestig dié standpunt.

^{69.} In *FCT v Radnor Pty Ltd* (1991) 22 ATR 344 sê *judge Hill* op 357: "Conversely, a man will be held to intend the natural and probable consequences of his acts, so that, albeit that he does not intend to carry on a business, if his acts amount to a business in fact, he will ordinarily be held to be carrying on a business."

^{70.} Sien Whiteman en Milne *Income Tax* par 5-15 254-255 en Saunders 1990 *BTR* 170 waarin verwys word na die *Royal Commission on the Taxation of Profits and Income* (die finale verslag Junie 1955, Cmd 9474, par 116) wat 'n lys van "badges of trade" gee, as synde relevante oorwegings wat daarop dui dat 'n bedryfstransaksie aangegaan is, nl "(1) the subject-matter of the realisation; (2) the length of period of ownership; (3) the frequency or number of similar transactions by the same person; (4) supplementary work on or in connection with the property realised; (5) the circumstances that were responsible for the realisation; (6) motive".

^{71.} Daar word aan die hand gedoen dat die standpunt in *Evans v FCT* (1988) 20 ATR 922 deur *judge Hill* op 939 bevestig word: "Profit motive ... scale of activity, whether ordinary commercial principles are applied characteristic of the line of business in which the venture is carried on ... repetition and a permanent

Hulle moet vasstel of die betrokke feitestel 'n genoegsame graad van ooreenstemming met die tipiese besigheidseienskappe bereik het om die gevolgtrekking te regverdig dat 'n besigheid inderdaad bedryf word.⁷²

Dit is ook belangrik om 'n onderskeid te tref tussen die beskrywing van die omvang van die besigheid van 'n belastingpligtige en die metode waardeur die belastingpligtige sy besigheid bedryf. Die aktiwiteite en bedrywighede van die belastingpligtige bepaal nie noodwendig of 'n besigheid bedryf word nie. Dit kan 'n aanduiding wees van die wyse waarop die besigheid bedryf word.⁷³

4.6.2 Omvang van die aktiwiteite

Die houe verwys na die omvang van die aktiwiteite van die belastingpligtige as 'n objektiewe maatstaf om vas te stel of 'n besigheid bedryf word. Die omvang van die aktiwiteite of bedrywighede van die belastingpligtige sal 'n relevante faktor wees om te bepaal of 'n besigheid bedryf word waar dit kwalifiseer as 'n tipiese eienskap van die besigheid wat na bewering bedryf word.⁷⁴

Die omvang van die aktiwiteite of bedrywighede van die belastingpligtige is op sigself nie deurslaggewend nie, maar dit kan die bevinding staaf dat die belastingpligtige by die bedryf van 'n besigheid betrokke was.⁷⁵ In dié konteks is dit belangrik om die omstandighede te

character, continuity ... and system ... are all indicia to be considered as a whole, although the absence of any one will not necessarily result in the conclusion that no business is carried on."

⁷². Sien par 4.10 waar die oorweging van die verskillende maatstawwe deur die houe as 'n kwessie van graad bespreek word.

⁷³. Sien *J Hammond Investments Ltd v FCT* (1977) 7 ATR 633 waar *judge* Sheppard op 637-639 'n onderskeid maak tussen die "real nature of the taxpayer's business" en "the taxpayer's method of doing business". Meakin 1979 *Tax in Aust* 1046 is van mening dat die belangrikheid van die beslissing van *judge* Sheppard in die *J Hammond Investments*-saak is dat die aktiwiteite en bedrywighede nie noodwendig bepaal wat die besigheid is nie, maar eerder hoe die besigheid bedryf word. Om daardie rede gee hy in oorweging dat die vraag of 'n besigheid bedryf word, bepaal kan word deur minder te verwys na die bedrywighede, maar eerder meer aandag te gee aan die besigheid-bedoeling en -vermoë. Sien par 4.8.2 waar aandag gegee word aan die relevansie van die vermoë van die belastingpligtige om 'n besigheid te bedryf. Daar word in oorweging gegee dat die vermoë van die belastingpligtige eerder verband hou met die geloofwaardigheid van die belastingpligtige se getuienis aangaande sy subjektiewe ingesteldheid, nl sy doel om 'n besigheid te bedryf.

⁷⁴. In *FCT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692 het *judge* Mason die aktiwiteite van Whitfords Beach as die bedryf van 'n besigheid klassifiseer deur dit te vergelyk met aktiwiteite wat in die algemeen kenmerkend is aan die tipe besigheid waar met eiendom handel gedryf word deur dit te ontwikkel en te verkoop. Dié kenmerke het verband gehou met die aard en omvang van die aktiwiteite ten opsigte van die ontwikkeling van die eiendom. Die ontwikkelingsaktiwiteite was van 'n massiewe omvang.

⁷⁵. In *Commissioner of Taxes v British Australian Wool Realization Association Ltd* (1931) AC 252 wys die *privy council* daarop dat die blote omvang van die organisasie om 'n bate te realiseer nie op sigself veroorsaak dat die realiseringsaktiwiteite die bedryf van 'n besigheid daarstel nie. In *Ferguson v FCT* (1979) 37 FLR 310 gee *chief justice* Bowen en *judge* Franki op 314 die vlg in oorweging: "The volume of his operations and the

onderskei waarin daar bloot 'n realisering van 'n kapitaalbate was, al is dit ook op 'n ondernemende wyse gedoen. In die geval van die verkoop van eiendom sal die hersonering, onderverdeling en bou van paaie nie sonder meer die gevolgtrekking regverdig dat die opbrengs wat by verkoop van die onderverdeelde erwe ontvang word, van 'n inkomste-aard is nie.⁷⁶ Die aard van die transaksies en die eienskappe van die aktiwiteite van die belastingpligtige moet oorweeg word. 'n Belastingpligtige kan 'n besigheid bedryf al het hy aktiwiteite op 'n klein skaal aangepak.⁷⁷

Daar is egter verskeie beslissings waar die omvang van die aktiwiteite met betrekking tot die eiendom oorweeg is en 'n deurslaggewende rol gespeel het om tot 'n beslissing te kom of die belastingpligtige wel 'n besigheid bedryf het.

In *London Australia Investment Company Limited v Federal Commissioner of Taxation*⁷⁸ was die belastingpligtige 'n beleggingsmaatskappy wat in aandele belê het. Die beleggingsbeleid van die maatskappy was daarop gerig om 'n konstante opbrengs te verseker. Om die verlangde dividendkoers te handhaaf en sy likwiditeit te verhoog, was dit soms nodig vir die maatskappy om aandele te realiseer. Die massiewe omvang van die koop- en verkoopaktiwiteite het die hof prakties verplig om die afleiding te maak dat die uitvoering van die beleggingsbeleid in die stygende mark vereis het dat daar op 'n gereelde basis aandele gerealiseer moet word. Die enigste gepaste afleiding wat die hof kon maak, was dat die koop en verkoop van aandele deel van 'n besigheid van verkryging en vervreemding was. Hierdie afleiding is hoofsaaklik op twee faktore gebaseer:

- i) die beleggingsbeleid van die maatskappy wat tot die herhaalde en gereelde realisering van aandele aanleiding gegee het; en
- ii) die groot omvang van hierdie aktiwiteite.⁷⁹

amount of capital employed by him may be significant. However, if what he is doing is more properly described as the pursuit of a hobby or recreation or an addiction to a sport, he will not be held to be carrying on a business even though his operations are fairly substantial." In *FCT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692 het die hof egter die omvang van die realiseringsaktiwiteite as 'n relevante faktor erken om die aard van die realisasiewins te bepaal. Judge Wilson sê op 721: "But that is not to say that the magnitude of the operation is wholly irrelevant to the determination of its nature, in answering the question whether more than mere realization is involved in the treatment of a capital asset." Sien verder Pursche 1980 *Tax in Aust* 256.

⁷⁶. Sien *FCT v Williams* (1972) 127 CLR 226; *Statham v FCT* (1989) 89 ATC 4070.

⁷⁷. In *Thomas v FCT* (1972) 72 ATC 4094 het die hof bevind dat die belastingpligtige se aktiwiteite, wat die aanplant van macadamianeut- en advokadopeerbome ingesluit het, meer behels het as bloot ontspanningsaktiwiteite of 'n stokperdjie. Judge Walsh maak op 4099 die vlg stelling: "A man may carry on a business although he does so in a small way." Sien ook Pursche 1980 *Tax in Aust* 257-258.

⁷⁸. *London Australia Investment Co Ltd v FCT* (1977) 138 CLR 106.

⁷⁹. Judge Jacobs maak op 131 die vlg afleiding: "But when with such an investment policy which envisages regular and frequent sales of the shares acquired, operations are conducted on such a very large scale, the

'n Grootse onderverdeling en verkoop van eiendom behels gewoonlik sodanige graad van sistematiese organisasie, beplanning, bestuur en herhaalde doelbewuste winsmaak-aktiwiteite dat die bedryf van 'n besigheid geredelik deur die howe daaruit afgelei word.⁸⁰ Hierdie standpunt is deur die hof in *Federal Commissioner of Taxation v Whitfords Beach Pty Limited*⁸¹ ingeneem. Judge Mason beskou die objektief waarneembare feite wat verband gehou het met die ontwikkelingsbedrywighede van die maatskappy as onafhanklike en selfstandige faktore wat daarop dui dat die verkoop van die eiendom nie bloot op die realisering van 'n kapitaalbate neergekom het nie. Hy skenk veral aandag aan die omvang en aard van die aktiwiteite wat verrig is.⁸²

Die besluit om te bepaal of die betrokke bedrywighede sodanige omvang aangeneem het dat dit op die bedryf van 'n besigheid neerkom, sal soms 'n kwessie van graad wees wat die hof sal noodsaak om 'n waarde-oordeel te vel.⁸³

Daar is egter ook hofbeslissings waar die omvang van die belastingpligtige se bedrywighede nie as deurslaggewend beskou is nie. In *Scottish Australian Mining Company Limited v*

proper conclusion is that the acquisitions and disposals of shares were part of a business of acquisition and disposal."

^{80.} Sien *Stevenson v FCT* (1991) 22 ATR 56 waar judge Jenkinson gee op 64 in oorweging: "The magnitude of a substantial subdivisional enterprise does, however, commonly entail such a degree of systematic organisation, planning, management and repetition of purposeful profit-making activity that the carrying on of a business may be more clearly discerned than in a case 'where an area of land is merely divided into several allotments'."

^{81.} *FCT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692.

^{82.} Judge Mason beslis op 710.48: "However, apart altogether from this factor, the facts previously mentioned show that there was involved more than mere realization of an asset. ... In this respect I do not agree with the proposition which appears to be founded on remarks in some of the judgments that sale of land which has been subdivided is necessarily no more than the realization of an asset merely because it is an enterprising way of realizing the asset to the best advantage. That may be so in the case where an area of land is merely divided into several allotments. But it is not so in a case such as the present where the planned subdivision takes place on a massive scale, involving the laying out and construction of roads, the provision of parklands, services and other improvements. All this amounts to development and improvement of the land to such a marked degree that it is impossible to say that it is mere realization of an asset."

^{83.} In *FCT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692 beaam judge Wilson dié uitgangspunt op 718: "The decision in each case must depend on its own facts, and very often will be a *matter of degree*." En op 719.42: "The real difficulty lies in discerning in a case where the answer depends on *questions of degree* when an alleged 'mere realization' is in reality the venturing of an asset not acquired for the purpose of profit-making as the capital of a business." En verder op 721.49: "It remains a *question of degree* whether the proceeds of that business constitute income according to ordinary concepts, and the answer depends, in my opinion, whether what happens to the subject land in the course of conducting that business is such as to take the process beyond what may properly be described as mere realization." (Kursivering bygevoeg.) Sien ook Barkoczy 1997 *NZJTL* 80 wat verwys na die feit dat die hof se persepsie van die feite in die onderhawige beslissing verskillend was.

*Federal Commissioner of Taxation*⁸⁴ is beslis dat die blote feit dat 'n eienaar van eiendom sekere ontwikkelingswerk doen, soos die onderverdeling van die grond en die bou van paaie, nie sonder meer tot gevolg het dat hy begin om 'n besigheid te bedryf deur eiendom te koop, te ontwikkel en te verkoop nie.⁸⁵ Die blote realisering van bate is nie handeldryf nie. 'n Realiseringsproses kan egter deel uitmaak van die beoefening van 'n bedryf. Dit wil sê, in die loop van die beoefening van 'n bedryf kan sekere realiseringsaktiwiteite verrig word. Die omvang van die aktiwiteite wat tot die realisering van die bate aanleiding gee, sal nie sonder meer meebring dat die realisering as 'n besigheid beskou word nie. Die aard van die transaksies en die eienskappe van die aktiwiteite van die maatskappy moet oorweeg word.

In *Evans v Commissioner of Taxation*⁸⁶ het die omvang van die belastingpligtige se weddenskapaktiwiteite *judge* Hill ook nie oortuig dat hy 'n professionele wedder was nie. Daar was sekere ander eienskappe afwesig wat verhoed het dat die hof die bevinding maak dat 'n weddenskapbesigheid bedryf is, byvoorbeeld die gebrek aan organisasie en sistematiek.⁸⁷

4.6.3 Bate tot beste voordeel realiseer

'n Eienaar wat geld bestee om sy eiendom gereed te maak om dit te verkoop, word nie bloot op grond daarvan beskou om 'n handelaar in eiendom te wees nie. Waar die belastingpligtige die bedoeling het om die beste prys vir sy bate te kry deur werk te doen wat die waarde daarvan verhoog, gee dié aktiwiteite nie noodwendig daartoe aanleiding dat meer gedoen word as die blote realisering van 'n bate nie. Die bedoeling om "top dollar" te bekom, dit wil sê om die eiendom tot die beste voordeel van die belastingpligtige te realiseer, plaas nie 'n beletsel op die gevolgtrekking dat die verkoop bloot 'n realisering en nie die bedryf van 'n besigheid was nie.⁸⁸

^{84.} *Scottish Australia Mining Co Ltd v FCT* (1950) 4 AITR 443.

^{85.} Sien Barkoczy 1997 NZJTL 79 wat dié standpunt bevestig. In *FCT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692 710 kritiseer *judge* Mason hierdie uitspraak. Hy is van mening dat die ontwikkeling van die eiendom sodanige omvang aangeneem het dat dit inderdaad neergekom het op die bedryf van 'n eiendomsontwikkelingsbesigheid. Barkoczy is egter van mening dat *judge* Williams in die *Scottish Australia Mining*-beslissing op grond van sy interpretasie van die feite nie gefouteer het met die beslissing waartoe hy gekom het nie. Hierdie standpunt is gebaseer op die siening dat 'n regter soms 'n waarde-oordeel moet vel wat gegrond sal wees op sy persepsie van die feite. Dit is 'n benadering wat deurlopend in hierdie studie bevestig word.

^{86.} *Evans v FCT* (1988) 20 ATR 922.

^{87.} *Judge* Hill sê op 943: "In my opinion the applicant's activities have the volume and extent sufficient to characterise him as being addicted, and indeed heavily addicted, to gambling but they lack the system and organisation essential if they are to be characterised as a business."

^{88.} In *Stevenson v FCT* (1991) 22 ATR 56 sê *judge* Jenkinson op 65: "[A]n intention to get the top dollar, 'to

4.6.4 Kontinuiteit

Die kontinuiteit en herhalende aard van transaksies word soms beskou as belangrike eienskappe wat daartoe bydra om die afleiding te maak dat 'n besigheid bedryf word. Hierdie maatstaf is duidelik gegrond op objektief waarneembare feite, naamlik die verrigting van sekere handelinge by herhaling. Die faktor van herhalendheid hou uitsluitlik verband met die plaasvind van 'n sekere handeling by meer as een geleentheid. Hierdie faktor is 'n eienskap wat in die algemeen as eiensortig aan die bedryf van 'n besigheid beskou kan word.⁸⁹ Die moontlikheid bestaan egter dat 'n maatskappy steeds beskou kan word om 'n besigheid te bedryf nieëntestaan die feit dat die bedrywighede van die maatskappy tot 'n minimum beperk is of omtrent in totaal opgeskort is.⁹⁰

realise the land to the best advantage' was not an obstacle to a conclusion of 'mere realisation' ..." Sien ook in *London Australia Investment Co Ltd v FCT* (1977) 138 CLR 106 waar *judge Gibbs* dié standpunt bevestig. Hy sê op 117: "[T]he fact that the shares were realized in a methodical and enterprising way, so as to secure the best results for the taxpayer, would not convert the proceeds of realization into income." Sien verder *McClelland v Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia* [1971] 1 ALL ER 969 974. Pearce 1980 BTR 386-387 oorweeg die betekenis van die woorde "in respect of any trade, manufacture, adventure or concern in the nature of the trade" wat in *Case I of Schedule D* van die *Income Tax Act of 1942* voorkom. Die *Income Tax Act 1988* verskil nie wesenlik hiervan nie. Die begrip "trade" is nie deur die wetgewer omskryf nie en dit is aan die hof oorgelaat om die betekenis daarvan te bepaal. In die Engelse regspraak word 'n onderskeid getref tussen 'n belegger of grondeienaar wat sy eiendom teen 'n kapitale wins realiseer en 'n handelaar wat eiendom verkry met die doel om dit teen 'n wins te verkoop. In laasgenoemde geval sal die wins belasbaar wees. Indien eiendom as 'n belegging verkry is en nie om dit teen 'n wins te verkoop nie, sal 'n latere besluit om dit te verkoop nie 'n bedryf daarstel nie. Die stappe wat geneem word om te verseker dat die eiendom van 'n belegger tot sy beste voordeel gerealiseer word, selfs al kom dit neer op die onderverdeling van die eiendom en aangaan van aansienlike uitgawes, sal nie sonder meer 'n bedryf daarstel nie. Indien die eienaar in die loop van die realiserings nuwe eiendom koop om dit saam met die bestaande eiendom te verkoop, kan bevind word dat hy by 'n nuwe bedryf betrokke is.

⁸⁹. Meakin 1979 *Tax in Aust* 1039 verwys na die herhaling van handelinge as synde die primêre toets wat daarop dui dat 'n besigheid bedryf word. As gesag verwys hy na die Engelse hofbeslissing *Smith v Anderson* (1980) 15 Ch D 247 waar *lord justice Brett* die vlg opm maak op 277 oor die betekenis van die frase "carrying on a business": "The expression 'carrying on' implies a repetition of acts, and excludes the case of an association formed for doing one particular act which is never to be repeated. That series of acts is to be a series of acts which constitute a business. Now, the word 'business' might in a grammatical sense include things which no ordinary person would call a business, and, inasmuch as the Legislature could not particularise every kind of business which they intended to include, they have, in order to confine the meaning of that large word 'business' stated that it is to be a business 'that has for its object the acquisition of gain'."

⁹⁰. In die Engelse hofbeslissing *South Behar Railway Co Ltd v IRC* (1925) AC 476 maak *lord Sumner* op 488 die vlg opm: "Business is not confined to being busy; in many businesses long intervals of inactivity occur." In *Avondale Motors (Parts) Pty Ltd v FCT* (1971) 77 ATC 4102 bevestig *judge Gibb* dié standpunt. Hy wys egter daarop dat in die onderhawige geval die belastingpligtige sy bedrywighede geheel en al gestaak het. Hierdie staking van besigheidsbedrywighede was nie die gevolg van die aard van die besigheid van die belastingpligtige of 'n tydelike terugslag wat die belastingpligtige bedoel het om te oorkom nie. Die besigheidsaktiwiteite is gestaak omdat die besigheid onwingsgewend was. Daar was geen bedoeling om die bedryf van die bepaalde besigheid te hervat nie. Die feit dat die nuwe aandeelhouders, wat die vasgestelde

Veelvuldige bedrywighede van koop en verkoop dui nie noodwendig daarop dat 'n besigheid bedryf word nie. Dit sal gewoonlik uit die omringende omstandighede afgelei kan word dat 'n besigheid bedryf word. Die herhalende aard van die aktiwiteite van koop en verkoop is dus nie noodwendig sinoniem met die bedryf van 'n besigheid nie. Die herhalende aard van die aktiwiteite kan egter relevant wees in die volgende sin:

- i) Dit kan daarop dui dat die aktiwiteite nie van 'n private of toevallige aard is nie; en
- ii) dit kan ook daartoe aanleiding gee dat die afleiding gemaak word dat daar 'n doel, bedoeling of verwagting was ten tyde van die verkryging van die eiendom om dit teen 'n wins te verkoop indien geskikte omstandighede sou ontstaan.⁹¹

Daar mag dus ten spyte van die herhalende aard van die koop- en verkoopaktiwiteite nie 'n besigheid bestaan nie. Aan die ander kant mag 'n alleenstaande handeling tot die bedryf van 'n besigheid aanleiding gee.⁹² Elke besigheid begin met 'n aanvanklike enkel-transaksie.⁹³ Herhalende aktiwiteite is dus nie 'n absolute vereiste om tot die gevolgtrekking te kom dat 'n besigheid bedryf word nie.⁹⁴

verlies tot hulle voordeel wou aanwend, nie die bedoeling gehad het om die mpy te likwideer nie, maar om 'n soortgelyke besigheid in die mpy te beoefen, beteken nie dat die oorspronklike besigheid steeds beoefen is nie. *Judge Gibb* sê op 4105: "In the present case the taxpayer's activity had ceased completely. The cessation of activity was not due to the nature of the business which the taxpayer carried on, or to some temporary adversity which the taxpayer intended to endeavour to overcome; it was due to a decision to discontinue the business previously carried on because it had been unprofitable and there was not intention to resume the conduct of that business."

^{91.} *London Australia Investment Co Ltd v FCT* (1977) 138 CLR 106 maak *judge Jacobs* op 129 die vlg stelling: "Though frequent activity of acquisition and resale does not necessarily signify a business, it is evidence from which it may be inferred that there is a business. First, the frequency of the activity may itself tend to show that it is not of a private or of a casual nature, but that rather the person is carrying on the activity as a business operation. Secondly, the frequency of the activity may enable the inference to be drawn, if the fact be in dispute, that there was a purpose or intention or expectation, at the time of acquisition, of dealing at a profit if and when a suitable occasion should arise."

^{92.} Sien par 4.8.6 vir 'n meer volledige bespreking van die omstandighede waarin 'n alleenstaande transaksie tot die bedryf van 'n besigheid aanleiding kan gee.

^{93.} In *London Australia Investment Co Ltd v FCT* (1977) 138 CLR 106 maak *judge Jacobs* op 129 die vlg stelling: " Nevertheless, it must be made quite clear that frequency of an activity is not synonymous with business. There may be no business despite frequency and on the other hand there may be a business where the activity is an isolated one. Every business must begin with an initial transaction."

^{94.} In *FCT v Bidecove* (1978) 8 ATR 639 beslis *chief justice Barwick* dat herhalende aktiwiteite nie deurslaggewend is nie. Hy sê op 642: "Whether what he is doing constitutes a business would in general be determined at least in part by its repetitive nature: but not necessarily so. There are other circumstances, as the decisions would evidence, in which lack of repetitive activity has not denied the business nature of what has been done so as to make its product income." In *Ferguson v FCT* (1979) 37 FLR 310 beslis *chief justice Bowen* en *judge Franki* op 314 as volg: "Repetition and regularity of the activities is also important. However, every business has to begin and even isolated activities may in the circumstances be held to be the commencement of carrying on business."

4.6.5 Sisteem of stelsel

Die frase "to carry on business" beteken in die algemeen om 'n kommersiële onderneming sistematies en gereeld te bedryf met die doel om wins te maak. Onderliggend aan hierdie idee is die eienskappe dat die aktiwiteite aaneenlopend en volgens 'n bepaalde stelsel verrig sal word.⁹⁵ Dit is ook belangrik dat die sisteem of stelsel wat die belastingpligtige gevolg het, ooreenstem met die sisteem wat in die bedryf van 'n besigheid uitgevoer sal word waar die betrokke aktiwiteite ter sprake is.⁹⁶

Dit is veral waar die howe oorweeg het of die belastingpligtige se weddenskapaktiwiteite op die bedryf van 'n besigheid neerkom dat aandag gegee is aan die sisteem wat 'n persoon sal volg wat 'n tipiese weddenskapbesigheid beoefen.

In *Martin v Federal Commissioner of Taxation*⁹⁷ beslis die meerderheid dat die sisteem wat die belastingpligtige in die loop van sy weddenskapaktiwiteite gebruik het, bloot die normale en gewone aktiwiteite van 'n persoon illustreer wat vir sy plesier weddenskappe plaas. Die feit dat die belastingpligtige van 'n sekere wedsisteem gebruik gemaak het, somtyds 'n vriend namens hom weddenskappe laat plaas het en van afrigters gebruik gemaak het om sy renperde af te rig, was nie voldoende om die afleiding te regverdig dat hy by 'n weddenskapbesigheid of wedrenbesigheid betrokke was nie.⁹⁸ Die feit dat die belastingpligtige op 'n gereelde basis weddenskappe geplaas het, het nie die hof beïnvloed om tot die gevolgtrekking te kom dat hy 'n weddenskapbesigheid bedryf het nie. Daar word aan die hand gedoen dat die hof 'n waarde-oordeel gevel en tot die gevolgtrekking gekom het dat die sisteem wat die belastingpligtige gevolg het, nie ooreenstem met die sisteem wat

^{95.} Sien *Hyde v Sullivan* (1956) 73 WN (NSW) 25 29 waar die hof beslis: "Speaking generally, the phrase 'to carry on business' means to conduct some form of commercial enterprise systematically and regularly, with a view to profit, and implicit in this idea are the features of continuity and system."

^{96.} In *Stevenson v FCT* (1991) 22 ATR 56 64 het die graad van sistematiese organisasie, beplanning en bestuur van die grootskaalse ondervinding van eiendom daartoe bygedra om die afleiding te maak dat 'n besigheid bedryf is. Sien verder *Ferguson v FCT* (1979) 37 FLR 310 314; *FCT v Radnor Pty Ltd* (1991) 22 ATR 344 357. Barkoczy 1997 NZJTL 82 is van mening dat die howe aan sekere faktore aandag gee om te bepaal of 'n besigheid bedryf word, bv die omvang van die belastingpligtige se aktiwiteite en of dit uitgevoer is op 'n kommersiële, sistematiese en reëlmatige wyse.

^{97.} *Martin v FCT* (1953) 90 CLR 470.

^{98.} Die hof maak die volgende gevolgtrekking op 481: "So it appears that the taxpayer, like many other persons who find pleasure in betting and even more pleasure in winning, used a system which he believed would bring him out on the credit side in the long run, that he sometimes got a friend who accompanied him to the races to lay his bets for him when he was himself occupied in the saddling paddock, and that he engaged trainers from time to time to train his racehorses. But we do not consider this evidence to be symptomatic of a business of betting or racing. It illustrates the normal and usual activities and nothing more of persons who derive pleasure from betting on the racecourse and racing under their own colours."

'n persoon sal volg wat 'n tipiese weddenskapbesigheid beoefen nie.⁹⁹

4.6.6 Kommersiële of besigheidsbeginsels

'n Verdere maatstaf wat deur die hof geïdentifiseer is om te bepaal of 'n besigheid bedryf word, is om vas te stel of die belastingpligtige sy aktiwiteite op 'n saaklike, kommersiële of besigheidsgerigte wyse verrig het. Die relevante vraag is of die belastingpligtige in die uitvoering van sy bedrywighede beginsels en tegnieke toegepas het wat gewoonlik aangewend word in die loop van die besigheid wat na bewering bedryf word.¹⁰⁰

Dit is egter belangrik om daarop te let dat die blote feit dat bates op 'n besigheidsgerigte wyse gerealiseer word, nie noodwendig die afleiding regverdig dat 'n besigheid bedryf word nie.¹⁰¹ In *Federal Commissioner of Taxation v Radnor Pty Limited*¹⁰² was die geskilpunt of die

^{99.} Nadat *acting chief justice* Williams die sisteem van die belastingpligtige oorweeg het, maak hy die vlg gevolgtrekking op 481: "But we do not consider this evidence to be symptomatic of a business of betting or racing." Dieselfde benadering is gevolg in *Evans v FCT* (1988) 20 ATR 922. *Judge Hill* bevind dat die belastingpligtige geen georganiseerde stelsel gehad het waarvolgens hy sy weddenskappe geplaas het nie. Die belastingpligtige het volgens intuïsie en eie oordeel gewed. Die hof bevind dat die belastingpligtige nie by 'n weddenskapbesigheid betrokke was nie, grotendeels as gevolg van die afwesigheid van 'n element van organisasie of 'n stelsel waarvolgens sy aktiwiteite geskied het. Die regter vergelyk die betrokke feitstelsel met die tipiese kenmerke van 'n weddenskapbesigheid wat hy geïdentifiseer het. Uit die aktiwiteite van die belastingpligtige, veral indien die volume en omvang van sy weddenskappe in ag geneem word, is dit duidelik dat die belastingpligtige as 'n gewoontewedder beskou kan word. *Judge Hill* sê op 943: "In my opinion the applicant's activities have the volume and extent sufficient to characterise him as being addicted, and indeed heavily addicted, to gambling but they lack the system and organisation essential if they are to be characterised as a business."

^{100.} Sien Slater 1978 *Tax in Aust* 301. Meakin 1979 *Tax in Aust* 1047 gee in oorweging dat die primêre toets of riglyne wat aangewend word om te bepaal wat 'n besigheid is, verband hou met aktiwiteite, die herhalende aard daarvan en die feit dat die transaksies besigheidsgerig ("businesslike") is. Die beginsel dat die aard van 'n ontvangste bepaal word deur die toepassing van 'n besigheidsbenadering tot die feite is in *FCT v Becker* (1951-52) 87 CLR 456 467 deur die hof bevestig. In *Arthur Murray (NSW) Pty Ltd v FCT* (1965) 114 CLR 314 318 stel die *high court* die benadering as volg: "The ultimate inquiry ... must be whether that which has taken place, be it in the earning or the receipt, is enough by itself to satisfy the general understanding among practical business people of what constitutes a derivation of income." Sien ook *First Provincial Building Society Ltd v FCT* (1995) 30 ATR 207 waar *judge Hill* op 211 sê: The ascertainment of the character of a receipt involves the application of "a business conception to the facts of the case." In *Ferguson v FCT* (1979) 37 FLR 310 bevestig *chief justice* Bowen en *judge Franki* in 'n gesamentlike uitspraak op 314 hierdie standpunt: "Again, organization of activities in a business-like manner, the keeping of books, records and the use of system may all serve to indicate that a business is being carried on." Sien ook *Brajovich v FCT* (1988) 20 ATR 1570 waar *judge Pincus* op 1576 verwys na die "systematic, organised and businesslike" wyse waarop die weddenskapaktiwiteite bedryf word as 'n kriterium om te bepaal of 'n besigheid bedryf word. In *Goodman Fielder Wattie Ltd v FCT* (1991) 22 ATR 26 35 verwys *judge Hill* ook goedkeurend na bg kriteria wat in die *Ferguson*-beslissing geïdentifiseer is. Sien verder Pursche 1980 *Tax in Aust* 255. Hierdie benadering word ook deur Waincymmer 1994 *Melb U L Rev* 979 bevestig. Hy gee in oorweging: "Income is a word which derives from the world of financial affairs. Thus, it does not have a distinctive ordinary meaning exclusive of the meaning that might be ascribed to it by economists or accountants in that environment."

^{101.} Sien *Scottish Australia Mining Co Ltd v FCT* (1950) 4 ATR 443.

belastingpligtige 'n besigheid bedryf het deur aandele in 'n portefeulje te koop en te verkoop. Judge Hill wys daarop dat die blote feit dat 'n belastingpligtige 'n beleggingsadviseur in diens neem wat professionele portefeulje-bestuursbeginsels toepas, nie sonder meer die afleiding regverdig dat 'n besigheid van handeldryf in aandele bedryf word nie. Sodanige afleiding is veral nie geregverdig waar die aktiwiteite as sodanig nie die bedryf van 'n besigheid daarstel nie.¹⁰³ Die portefeulje-bestuursbeginsels wat aangewend word, kan bloot neerkom op 'n sistematiese belegging in aandele.

4.6.7 Rekeningkundige beginsels en praktyk

Die hantering van sekere transaksies ooreenkomstig gewone rekenkundige beginsels en praktyk is nie deurslaggewend om te bepaal of die ontvangste wat uit die transaksie voortspruit van 'n inkomste-aard is nie. Hierdie beginsels en praktyk is in die algemeen egter relevant en mag die bevinding van die hof beïnvloed.¹⁰⁴ In die regspraak is ook beslis dat die vraag of die belastingpligtige 'n korrekte metode gevolg het om sy werklike inkomste te reflekteer, primêr 'n kwessie is wat 'n praktiese oordeel van die betrokke regter geveg het. Die rekeningkundige prosedure wat gevolg is, kan deur die regter in ag geneem word om sodanige oordeel te vel.¹⁰⁵

4.7 Trefwydte van besigheidsbedrywighede

4.7.1 Inleiding

Die belastingkwessie is soms nie of die belastingpligtige 'n besigheid bedryf nie, maar wat die trefwydte van die besigheid van die belastingpligtige is. Ontvangste wat deur 'n besigheid

^{102.} *FCT v Radnor Pty Ltd* (1991) 22 ATR 344 348.

^{103.} Hy sê op 357: "However, where the issue is whether a taxpayer is carrying on a business of trading or dealing in shares, the mere fact that an investment adviser is employed who brings to bear professional portfolio management principles will not, of itself, require the conclusion that a business is carried on if the activities themselves do not amount to a business."

^{104.} In *FCT v Dunn* (1989) 85 ALR 244 sê judge Davies op 252: "Although ordinary accounting principles and practice are not determinative of the issue, they are relevant and may be influential ..." Hierdie standpunt is met goedkeuring aangehaal in *Barratt v FCT* (1992) 107 ALR 385 388 en *Citibank Ltd; Citicorp Wholesale Pty Ltd and Citicorp Finance Pty Ltd v FCT* (1992) 24 ATR 437 454.

^{105.} Sien *FCT v Cyclone Scaffolding Pty Ltd* (1987) 19 ATR 674 681 waar die meerderheid die vlg bevinding maak: "In the ultimate analysis, whether the taxpayer's method is apt to give a substantially correct reflex of its true income was primarily a matter of practical judgment for the trial judge. As we have said, other possible methods of treatment suggest themselves; but this is not to say that the taxpayer's long-standing procedures are inappropriate. On the contrary, we agree with Hunt J. that those procedures were apt to throw up a substantially correct reflex of the taxpayer's true income." Die hof verwys ook op 676 na die rekeningkundige metode van die belastingpligtige, nl dat die toerusting in die eerste jaar as handelsvoorraad beskou is en daarna as vaste bates. Om die betrokke beslissing te onderskei van 'n ander saak, sien

geproduseer word, sal in die algemeen inkomste wees. Of dit inderdaad inkomste is, sal afhang van die aard van die besigheid. Die aard van die besigheid moet presies bepaal word en die verhouding tussen die bron van die ontvangste en die besigheid moet vasgestel word. Die essensiële aard van die besigheid en die verhouding tussen die ontvangste en sodanige besigheid is derhalwe van kardinale belang, want alle bedrae wat 'n belastingpligtige ontvang wat 'n besigheid bedryf sal nie inkomste wees nie.¹⁰⁶ Die aard van die besigheid is 'n faktor wat 'n aanduiding gee van die trefwydte van die besigheidsbedrywighede van die belastingpligtige. Die besondere aard van die besigheid en die verhouding waarin die ontvangste-genererende transaksie tot sodanige tipe besigheid staan, moet ondersoek word. Die hoewe het verskeie maatstawwe geïdentifiseer wat daarop kan dui dat 'n bepaalde ontvangste-genererende handeling binne die trefwydte van die besigheid van die belastingpligtige val. Hierdie maatstawwe sal hieronder bespreek word.

4.7.2 Voldoende verband

Om vas te stel of die betrokke aktiwiteite van die belastingpligtige binne die trefwydte van sy besigheid val, oorweeg die hof of daar 'n voldoende verband bestaan tussen die aktiwiteite en sy besigheidsbedrywighede. Indien die aktiwiteite beskou kan word as gereelde, verwagte en gewone gebeurtenisse van die besigheid, sal daar 'n voldoende noue verband tussen die betrokke aktiwiteite en die besigheid van die belastingpligtige wees om die afleiding te regverdig dat dit deel van die besigheid van die belastingpligtige is.¹⁰⁷

Memorex Pty Ltd v FCT (1987) 19 ATR 553.

^{106.} In *London Australia Investment Co Ltd v FCT* (1977) 138 CLR 106 112s beslis *chief justice* Barwick as deel van die minderheidsuitspraak: "Of course, what is produced by a business will in general be income. But whether it is or not must depend on the nature of the business, precisely defined, and the relationship of the source of the profit or gain to that business. Everything received by a taxpayer who conducts a business will not necessarily be income. As I have said, it must depend on the essential nature of his business and the relationship of the gain to that business and its conduct." Daar word in oorweging gegee dat die meerderheid nie van hierdie standpunt verskil het nie. Die standpunt dat die aard van die besigheid wat bedryf word van belang is, is ook in *Ruhamah Pty Co Ltd v FCT* (1928) 41 CLR 148 bevestig. Die hof beslis op 154: "[T]he nature of the company, the character of its assets, the nature of the business carried on by it and the particular sale or realization are all relevant to the issue." Sien ook *Hobart Bridge Co Ltd v FCT* (1951) 82 CLR 372 383; *FCT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692 721.

^{107.} Hierdie uitgangspunt word ook in die Nieu-Seelandse inkomstebelastingreg bevestig. In *State Insurance Office v CIR* [1990] 2 NZLR 444 beklemtoon *judge* Heron in die *high court* die belangrikheid van 'n *nexus* tussen die realisering van 'n belegging en die bedryf van 'n besigheid. Volgens hom moet daar 'n verband tussen die realisering van 'n bate en die bedryfsmetode van die betrokke besigheid wees. Hierdie verwantskap kan bepaal word deur te beoordeel of die realisering van die bate inherent aan of 'n noodwendig gevolg van die bedryf van die betrokke besigheid was. Sien hfst 7 par 3.2.5.

4.7.3 Integrale deel

Waar die howe tot die gevolgtrekking kom dat 'n bepaalde transaksie 'n integrale deel van die besigheid van die belastingpligtige is, sal die transaksie binne die trefwydte van die betrokke besigheid val.

In *GP International Pipecoaters Pty Limited v Federal Commissioner of Taxation*¹⁰⁸ het die belastingpligtige 'n kontrak aangegaan om 'n aanleg te bou en 'n beskermende laag op pype aan te bring wat in 'n pypleyn vir die vervoer van natuurlike gas gebruik sou word. Die aanleg was 'n essensiële komponent van die hele proses. Die belastingpligtige het 'n bedrag ontvang om onder meer die aanleg op te rig. Die belastingkwessie was of hierdie bedrag belasbaar was. Die *full high court* kom tot die gevolgtrekking dat die oprigting van die aanleg 'n integrale deel van die besigheid van die belastingpligtige was. Die besigheid van die belastingpligtige was nie beperk tot die aanbring van die beskermende laag op die pype nie, maar ook om die aanleg op te rig wat die maatskappy in staat sou stel om die pype te behandel.¹⁰⁹ Die bedrag is derhalwe in die loop van die besigheid van die belastingpligtige ontvang en was belasbaar.

In *Employer's Mutual Indemnity Association Limited v Federal Commissioner of Taxation*¹¹⁰ het die belastingpligtige as 'n versekeraar handel gedryf. Winste is gemaak uit surplus fondse wat in 'n algemene fonds in aandele belê is. Die hof kom tot die gevolgtrekking dat daar 'n voldoende verband bestaan het tussen die realisering van die aandele in die algemene fonds en die versekeringsbesigheid van die belastingpligtige. Die wins wat gemaak is met die realisering was derhalwe inkomste ingevolge gewone beginsels.¹¹¹ Twee

^{108.} *GP International Pipecoaters Pty Ltd v FCT* (1990) 21 ATR 1.

^{109.} Die hof sê op 8: "What was the scope of the business in which the establishment costs were received and what was the taxpayer's purpose in engaging in it?", op 8 "It is impossible to treat the business of the taxpayer as limited to the coating of the pipe when the construction of the pipe-coating plant was an integral part of the work which the taxpayer was bound to perform." En op 9: "The taxpayer was engaged first in the construction of the plant and then in the coating of the pipe: that was the work it did and was bound to do under the contract."

^{110.} *Employer's Mutual Indemnity Association Ltd v FCT* (1991) 22 ATR 584.

^{111.} Sien die uitspraak van *judge Gummow* op 600: "The maintenance and enlargement of the General Fund was an activity sufficiently closely connected with the insurance business conducted by the taxpayer to conclude that the net profits from realisation of the assets in that General Fund were income of the taxpayer according to ordinary concepts." Sien egter die beslissing in *State Insurance Office v CIR* [1990] 2 NZLR 444 waar *judge Heron* bevind dat daar egter geen *nexus* tussen die realisering van die aandele en die bedryfsmetode van die belastingpligtige se versekeringsbesigheid bestaan nie. Die regter beklemtoon dat die *nexus* met die bedryfsmetode van die besigheid moet bestaan en nie slegs die besigheid van die belastingpligtige nie. Die aandeelportefeulje is daar gestel om 'n reserwe op te bou. Die doel met hierdie reserwe was om voldoende bates te hê om met die besigheid voort te gaan in geval van 'n versekeringskatastrofe wat 'n gedeelte van die bedryfskapitaal van die mpy sou uitwis.

faktore het tot die gevolgtrekking bygedra dat die beleggings in die algemene fondse 'n integrale deel van die versekeringsbesigheid van die belastingpligtige gevorm het:

- i) ingevolge die versekeringswet is die bates in die algemene fonds in ag geneem vir solvensie marges; en
- ii) volgens die statute van die belastingpligtige kon die algemene fonds aangewend word om tekorte aan te vul wat uit die versekeringsbesigheid ontstaan het.¹¹²

Die feit dat 'n belastingpligtige vir die eerste keer 'n bepaalde tipe handeling verrig, is nie 'n deurslaggewende oorweging om die trefwydte van die besigheid van die belastingpligtige te bepaal nie. In *Federal Commissioner of Taxation v Myer Emporium Limited*¹¹³ (verder "Myer") was Myer ingevolge 'n inter-groep leningsooreenkoms geregtig om sy regte ten opsigte van die terugbetaling van die leningskapitaal en die betaling van rente te verkoop en oor te dra. Myer het sy regte ten opsigte van die rentebetalinge aan 'n derde party verkoop. Hierdie tipe transaksies, veral die oordrag van die reg op rente, was nuut in dié sin dat Myer dit vir die eerste keer aangegaan het. Hierdie feit het egter nie beteken dat die transaksies buite die omvang van die winsmaakbesigheid van Myer geval het nie.¹¹⁴ Die twee transaksies was essensiële en integrale komponente van 'n oorkoepelende winsmaakskema wat deel van die besigheidsbedrywighede van Myer was.¹¹⁵

4.7.4 Onafwendbare gevolg

In *Federal Commissioner of Taxation v GKN Kwikform Services Pty Limited*¹¹⁶ het die maatskappy steiertoerusting verhuur. Die geskilpunt het gehandel oor die belasbaarheid van skadevergoeding wat huurders aan die maatskappy moes betaal vir items wat hulle nie teruggegee het nie. Die hof beklemtoon die feit dat die wins wat gemaak is 'n onafwendbare en bekende gevolg was wat ingetree het. Die skadevergoeding was hoër as die koste van die items. Judge Davis beslis dat die winsmaking wat uit die afdwinging van die

^{112.} Judge Gummow sê op 600: "The maintenance of the solvency margin was essential if the taxpayer was to observe the conditions laid down by the Parliament for its authorisation to conduct an insurance business. The assets in the General Fund were brought into account in computing that solvency margin. Article 108 required that the receipts derived from the General Fund, after debiting the general expenses of the taxpayer which were not payable by the Sections, be paid to the credit of the Reserve Accounts of the Sections."

^{113.} *FCT v Myer Emporium Ltd* (1987) 18 ATR 693.

^{114.} Sien 701 waar die hof beslis: "The transactions in question here were entered into by Myer in the course of its business. The transactions, more particularly the assignment, were novel in the sense that it was the first time that Myer had entered into such an arrangement. But this fact does not take them out of the course of the carrying on of Myer's profit-making business."

^{115.} Sien 701.40-48.

^{116.} *FCT v GKN Kwikform Services Pty Ltd* (1990) 21 ATR 1532.

skadevergoedingsklousule voortgespruit het, 'n gereelde gebeurtenis was in die besigheid van Kwikform om steiers te verhuur.¹¹⁷ Dit kan beskou word as gereelde opbrengste wat voortgespruit het uit die manier waarop Kwikform sy besigheid bedryf het.¹¹⁸

4.7.5 Noodsaaklikheid

Die feit dat dit noodsaaklik is om sekere tipe transaksies in die besigheid aan te gaan, is 'n faktor wat die hof in ag neem om tot die gevolgtrekking te kom dat sodanige transaksies besigheidsbedrywighede is. Waar die aard van die besigheid sodanig is dat dit noodsaaklik is om fondse van die besigheid te belê deur bates aan te koop wat van tyd tot tyd gerealiseer sal word, byvoorbeeld by 'n bank- of versekeringsmaatskappy, sal die opbrengs wat by realisering verkry word van 'n inkomste-aard wees. Die verkryging en daaropvolgende vervreemding van die bate sal 'n normale stap in die beoefening van die betrokke besigheid wees. Sulke tipe transaksies kan as 'n normale gebeurtenis van die betrokke besigheid beskou word.¹¹⁹

4.7.6 Toevallige ontvangste

Waar die betaling wat die belastingpligtige ontvang bloot toevallig was, soos 'n *ex gratia*-betaling, kan dit 'n aanduiding wees dat dit nie verband gehou het met die besigheidsaktiwiteite van die belastingpligtige nie. Dit moet eerder oorweeg word of dit gereelde ontvangste is wat voortgespruit het uit die manier waarop die belastingpligtige sy besigheid bedryf het.¹²⁰

^{117.} Hy beslis op 1534-1535: "[P]rofit-making resulting from the enforcement of the compensation clause was a regular incident of Services' business of hiring out scaffolding."

^{118.} Hy maak die vlg gevolgtrekking op 1536: "The profits which Services derived from short-returns were not of a capital nature in this sense. The profits did not go to the business structure or entity but were a part of the regular returns resulting from the manner in which Services operated its business."

^{119.} Sien *Colonial Mutual Life Assurance Society Ltd v FCT* (1946) 73 CLR 604 620. In *COT v Reynolds* (1981) 81 ATC 4131 4141-4142 het *judge* Neasey die vlg praktiese riglyn geformuleer: "In the case of a taxpayer conducting a business, if the receipt is as a matter of reality part of the proceeds of the business or a product of or incidental to the conduct of the business, it is usually income." Sien verder *FCT v Cooling* (1990) 21 ATR 13 waar *judge* Hill die vlg opm op 21 maak: "Thus where the nature of the business is such that of necessity the funds of that business are invested in the purchase of assets which are from time to time realised (e.g. as in a bank or insurance company), the proceeds of realisation will be income. In such a case the acquisition and subsequent realisation will be a normal step in carrying on the relevant business, an act done in what is truly the carrying on of that business ..." Sien ook *FCT v Westfield Ltd* (1991) 22 ATR 400 waar die *full court* op 402 beslis: "Participation in shopping centre development was the usual business activity and the land was bought and sold in pursuance or furtherance of that usual business activity."

^{120.} Sien *First Provincial Building Society Ltd v FCT* (1995) 30 ATR 207 212 waar *judge* Hill sê: "On the facts of the present case the issue which has to be addressed is the relationship between the payment and the business activities of the applicant in order to determine whether the payment is correctly to be characterised

4.7.7 Staking van bedrywighede

Die feit dat 'n bate vervreem word omdat sekere bedrywighede van die besigheid gestaak het, dra ook soms by om die beslissing van die hof te regverdig dat die realisasiebedrywighede van die belastingpligtige nie die bedryf van 'n besigheid daarstel nie. Daar moet veral aan die aspek oorweging geskenk word waar die bate vir ander besigheidsdoeleindes gebruik is, byvoorbeeld mynbedrywighede, en dit later gerealiseer is omdat dit nie uit 'n besigheidsdoelwit lewensvatbaar was om met dié bedrywighede voort te gaan nie.¹²¹

4.7.8 Ontleding en gevolgtrekking

Die primêre oorweging om vas te stel of 'n bepaalde ontvangste-generende handeling binne die trefwydte van die besigheid van die belastingpligtige val, is om vas te stel of daar 'n voldoende verband is met die besigheidsbedrywighede van die belastingpligtige. Die hof oorweeg die volgende faktore wat 'n aanduiding gee of die betrokke transaksie binne die trefwydte van die besigheid van die belastingpligtige val:

- i) Sekere tipes transaksies word as normale gebeurtenisse van 'n bepaalde soort besigheid beskou omdat dit:
 - (a) noodsaaklik is om dit uit te voer;
 - (b) as bykomend tot die bedryf van die besigheid beskou word;
 - (c) 'n essensiële en integrale deel van die besigheid is;
 - (d) 'n onafwendbare en bekende gevolg van die betrokke besigheid is; en
 - (e) voortspruit uit die manier waardeur die bepaalde tipe besigheid bedryf word.
- ii) Bloot toevallige ontvangste sal normaalweg nie deel uitmaak van die besigheidsbedrywighede van 'n belastingpligtige nie.

Waar bepaal moet word wat die omvang van die besigheidsaktiwiteite behels, is die uiteindelijke bevinding soms 'n kwessie van graad. Dit wil voorkom of die hof 'n waardeoordeel vel om te bepaal of sekere tipe transaksies en aktiwiteite van die maatskappy 'n vlak bereik het wat daarop sal dui dat die maatskappy inderdaad 'n besigheid bedryf het deur die

as a profit or gain made in the course of the applicant's business as a building society."

¹²¹. In *Scottish Australia Mining Co Ltd v FCT* (1950) 4 AITR 443 beklemtoon *judge Williams* hierdie onderskeid op 450-451: "The facts would, in my opinion, have to be very strong indeed before a Court could be induced to hold that a company which had not purchased or otherwise acquired land for the purpose of profit-making by sale was engaged in the business of selling land and not merely realising it when all that the company had done was to take the necessary steps to realise the land to the best advantage, especially land which had been acquired and used for a different purpose which it was no longer businesslike to carry out."

bedrywigheide aan te gaan.¹²²

Dit wil voorkom of die howe na aanleiding van die *Myer*-beslissing 'n breër benadering toepas ten opsigte van transaksies wat inderdaad deel van die besigheid van 'n belastingpligtige vorm.¹²³ Dit sal tot gevolg hê dat daar minder ontvangste is wat buite die trefwydte van die besigheid van die belastingpligtige val.¹²⁴ Daar word egter aan die hand gedoen dat die *Myer*-beslissing nie gesag is vir 'n ongekwalfiseerde uitbreiding van die besigheid-konsep nie, dit wil sê dat alle ontvangste wat uit 'n besigheid voortspruit belasbaar sal wees. Die *high court* stel dit baie duidelik dat 'n wins wat nie in die gewone loop van die besigheid van die belastingpligtige gemaak word nie, slegs inkomste sal wees indien die eiendom wat die wins genereer in die loop van 'n besigheidbedrywigheid of kommersiële transaksie verkry is wat aangegaan is met die doel om wins te maak.¹²⁵ Die ontvangste-genererende transaksie moet verband hou met die einste middele of metodes waardeur die besigheid bedryf word.¹²⁶ Indien die betrokke transaksie nie aan dié vereiste voldoen nie, sal die ontvangste nie as besigheid-inkomste belasbaar wees nie. Dit sluit byvoorbeeld ontvangste in wat verkry is uit die realisasie van 'n vaste kapitaalbate.

^{122.} Sien *Scottish Australia Mining Co Ltd v FCT* (1950) 4 AITR 443 omskryf die *high court* die omvang van die besigheid van die mpy eng. Ten spyte van die feit dat die akte van oprigting daarvoor voorsiening maak dat die mpy in eiendom kan handel dryf, maak die hof die afleiding dat die mpy primêr geïnkorporeer is met die doel om 'n mynbesigheid te bedryf. Judge Williams sê op 453: "I am aware that in this class of case the ultimate finding is often *one of degree* ..." (Kursivering bygevoeg.)

^{123.} Sien *GP International Pipecoaters Pty Ltd v FCT* (1990) 21 ATR 1; *FCT v GKN Kwikform Services Pty Ltd* (1990) 21 ATR 1532; *Rotherwood Pty Ltd v FCT* (1994) 29 ATR 120.

^{124.} Sien Petroulias en Kenna 1992 *Tax in Aust* 364 wat die vlg mening uitspreek: "On the second level, the 'business concept level', the influence on the revenue account has been more subtle. ... Courts have adopted the *Myer* approach and taken an extremely broad view of what forms part of the taxpayer's business, with the result that fewer receipts will fall outside the enlarged concept of the taxpayer's business."

^{125.} Lehmann en Coleman *Taxation Law in Australia* par 2.22 55 bevestig hierdie uitleg van die *Myer*-beslissing. Hulle sê op 55-56: "The court stressed repeatedly that the particular profit had been obtained in a business operation, although the particular transaction might be seen as unusual or extraordinary. This emphasis on 'business operation' is very traditional." Sien par 5.3 waar die betekenis van die begrippe "besigheidbedrywigheid" en "kommersiële transaksie" bespreek word.

^{126.} Sien *FCT v Myer Emporium Ltd* (1987) 18 ATR 693 waar die hof op 697 die middele waardeur die wins gemaak word beklemtoon: "The authorities establish that a profit or gain so made will constitute income if the property generating the profit or gain was acquired in a business operation or commercial transaction for the purpose of profit-making by *the means giving rise to the profit*." (Kursivering bygevoeg.) Daar word aan die hand gedoen dat hierdie stelling ook relevant is by die afbakening van die trefwydte van 'n bepaalde besigheid. In die Nieu-Seelandse inkomstebelastingreg is dieselfde uitgangspunt gevolg. In *State Insurance Office v CIR* [1990] 2 NZLR 444 467 beslis judge Heron dat daar 'n verband moet bestaan tussen die betrokke handeling en die bedryfsmetode van die besigheid. Dws dit is slegs ontvangste-genererende handelinge wat in die loop van die bedryfsmetode aangegaan is wat binne die trefwydte van die besigheid sal val. Sien hfst 7 par 3.2.5.1.

4.8 Subjektiewe maatstaf

4.8.1 Inleiding

Die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige is as 'n relevante maatstaf by die toepassing van die "bedryf van 'n besigheid"-riglyn in die Australiese regspraak erken en toegepas. Die feit dat die belastingpligtige ten doel het om 'n besigheid te bedryf en 'n enkele transaksie in die uitvoering van daardie oogmerk aangaan, is voldoende om 'n besigheid daar te stel.¹²⁷ Hierdie standpunt dui egter nie op 'n absoluut suiwer subjektiewe benadering nie. Die verklaarde doel van die belastingpligtige om 'n besigheid te bedryf, is nie opsigselfstaande voldoende om die afleiding te regverdig dat 'n besigheid bedryf word nie. Die getuienis van die belastingpligtige ten opsigte van sy doel word deur die hof oorweeg deur alle omringende omstandighede in ag te neem. Dit wil sê, om die verklaarde doel van die belastingpligtige te staaf.¹²⁸

^{127.} Sien *Fairway Estates Pty Ltd v FCT* (1970) 1 ATR 726 waar *chief justice* Barwick op 735 sê: "Further, in my opinion, there can be a course of business although as yet there is nothing more than an intention to carry on the business and a single transaction carried out in pursuance of that intention." Daar word aan die hand gedoen dat die regter na die doel ("purpose") van die belastingpligtige verwys, nl die resultaat wat hy wil bereik om 'n besigheid te bedryf. Die kategoriese bedoeling om aanvanklik 'n enkele handeling te verrig, is nie die tipe subjektiewe ingesteldheid wat hier van belang is nie. Sien hfst 5 par 2.3.3 en par 2.3.2 waar die onderskeid tussen die doel en bedoeling van 'n individu aangedui word. Sien ook *London Australia Investment Co Ltd v FCT* (1977) 138 CLR 106. Die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige as 'n belangrike maatstaf om te bepaal of 'n besigheid bedryf word, word ook in die Engelse en Kanadese Inkomstebelastingreg erken. Harris *Canadian Income Taxation* 137 sê: "Most courts treat the taxpayer's intention as an important factor." Whiteman en Milne *Income Tax* is van mening dat die motief van die belastingpligtige as 'n faktor om te bepaal of 'n besigheid bedryf word belangrik kan wees ten spyte van die feit dat hulle die toets vir die beoefening van 'n bedryf as objektief beskou. Hulle sê op 263 die vlg: "Although the test of trading is objective, so that the presence or absence of a desire to make a profit from a transaction is not conclusive, the factor of motive may still be important." Sien verder Saunders 1990 *BTR* 170.

^{128.} In *AAT 9242* (1994) 27 ATR 1215 moes die *administrative appeals tribunal* oorweeg of die belastingpligtige 'n besigheid bedryf het deur met aandele handel te dryf. Die subjektiewe bedoeling van die belastingpligtige word oorweeg. Die hof bevind dat die objektiewe, omringende omstandighede nie die beweerde doel van die belastingpligtige om handel te dryf, staaf nie. *Deputy president* Gerber maak die vlg bevinding op 1232: "To the extent that it was sought to persuade me that the subjective intent of T was to trade, I find that this purported intent is not borne out by the objective surrounding circumstances." In *Pascoe v COT* (1956) 30 ALJR 402 maak *judge* Fullagar op 403 die vlg relevante opm: "Where a person's purpose or object or other state of mind in relation to a given transaction is in issue, the statements of that person in the witness box provide, in a sense, the 'best' evidence, but, for obvious reasons, they must ... 'be tested most closely, and received with the greatest caution'." Die belangrikheid van die bewyskrag van die getuienis van die belastingpligtige is egter in verskeie hofuitsprake beklemtoon. In *Gauci v FCT; Masi v FCT* (1975) 135 CLR 81 maak *chief justice* Barwick op 86 die vlg opm: "Of course, the recollection of a person as to a past state of mind is apt consciously or unconsciously to be distorted and at times unreliable. Thus, to test such evidence closely before accepting it is proper. But care must be taken not to treat the evidence of a citizen in a contest with the Revenue as *prima facie* unacceptable." Sien ook Barkoczy 1997 *NZJTL* 143 wat as volg in oorweging gee: "It is submitted that the first strand of *Myer* is concerned with a taxpayer's subjective purpose. Objective considerations will not displace what a Court accepts as a taxpayer's subjective purpose."

Daar blyk verskillende menings te wees oor die belangrikheid van die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige as 'n maatstaf om te bepaal of 'n besigheid bedryf word.¹²⁹ Soms beskou die hof die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige as die primêre maatstaf en ander omringende faktore as bloot aanduidend van die belastingpligtige se subjektiewe ingesteldheid. Volgens dié beskouing kan die objektiewe omringende omstandighede wat kenmerkend van 'n besigheid of bedryf is, slegs van belang en relevant wees indien dit binne 'n bepaalde verwysingsraamwerk, naamlik die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige, beoordeel word.¹³⁰ Die premis waarop dié benadering gebaseer is, is dat 'n abstrakte oorweging van objektiewe omringende omstandighede in beginsel nie regverdigbaar is nie.¹³¹ In ander gevalle word die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige bloot as een van die relevante kriteria beskou wat oorweeg moet word om vas te stel of 'n besigheid bedryf word.¹³²

Daar word aan die hand gedoen dat geen rede voorsien kan word waarom die relevansie van die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige as maatstaf om te bepaal of 'n besigheid bedryf word, van geval tot geval moet verskil nie. Meer spesifiek gestel, daar blyk geen rede te wees nie waarom die doel van die belastingpligtige by die aanvang van 'n besigheid van deurslaggewende belang is, maar later deur objektiewe maatstawwe as die dominante oorweging vervang word.¹³³ Daar word verder aan die hand gedoen dat indien die

However, when a Court is unsure of what a taxpayer's subjective purpose is, it is submitted that it will be able to take objective criteria into account to assist with this determination."

^{129.} Saunders 1990 *BTR* 188 is 'n groot voorstander vir die subjektiewe benadering. Hy sê: "The law will only develop in a logical manner, eliminating unnecessary uncertainty once it is recognised not only that the taxpayer's intention is relevant in all cases, but also that other factors only have a role to play in locating that intention. Any other approach is illogical and lacking in rational justification."

^{130.} In *FCT v Whitford's Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692 sê *chief justice* Gibbs op 701: "[B]ut in deciding whether what was done was an operation of business, it is relevant to consider the purpose with which the taxpayer acted, and, since the taxpayer is a company, the purpose of those who control it are its purposes. ... The purpose of those controlling the taxpayer was to engage in a business venture with a view to profit."

^{131.} Saunders 1990 *BTR* 188 stel die relevansie van die objektiewe, omringende omstandighede as volg: "The other badges of trade can only be given any significance or have any meaning attributed to them if given a point of reference, which must be the taxpayer's intention. To consider them in the abstract and to 'put them in the scales' in order to weigh them as factors either favouring or militating against a finding of trading is a meaningless exercise with no justification in principle."

^{132.} Sien *GP International Pipecoaters Pty Ltd v COT* (1990) 21 ATR 1 waar die *full high court* op 7 die vlg beslissing maak: "To determine whether a receipt is of an income or of a capital nature, various factors may be relevant. Sometimes, the character of receipts will be revealed most clearly by their periodicity, regularity or recurrence; sometimes, by the character of a right or thing disposed of in exchange for the receipt; sometimes, by the scope of the transaction, venture or business in or by reason of which money is received and by *the recipient's purpose* in engaging in the transaction, venture or business." (Kursivering bygevoeg.)

^{133.} Saunders 1990 *BTR* 188 ondervind ook 'n probleem met die standpunt dat die relevansie van die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige van geval tot geval verskil. Hy sê: "In the cases when

subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige by die aanvang van die besigheid 'n kardinale maatstaf is, dit ook later wanneer oorweeg word of 'n transaksie in die loop van die bedryf van die besigheid van 'n belastingpligtige aangegaan is, van deurslaggewende belang behoort te wees. Die primêre maatstaf behoort deurlopend te wees of die belastingpligtige ten doel gehad het om 'n besigheid te bedryf toe hy 'n bepaalde bedoelde transaksie aangegaan het.¹³⁴

4.8.2 Vermoë van belastingpligtige

Daar is skrywers wat 'n gekwalifiseerde subjektiewe riglyn voorstaan.¹³⁵ Volgens hierdie benadering is die doel van die belastingpligtige om 'n besigheid te bedryf nie voldoende nie. Die belastingpligtige moet ook oor die vermoë beskik om sekere aktiwiteite te verrig wat voldoende is om die bedryf van 'n besigheid daar te stel.¹³⁶ Dit is duidelik dat hierdie benadering nie bloot na 'n suiwer subjektiewe riglyn verwys nie, dit wil sê die doel of oogmerk van die belastingpligtige om 'n besigheid te bedryf. 'n Objektiewe element word bygevoeg, naamlik die vermoë van die belastingpligtige om sekere aktiwiteite te verrig wat daarop dui dat 'n besigheid bedryf word.

Daar word aan die hand gedoen dat die howe objektief waarneembare feite sal oorweeg om te bepaal of die belastingpligtige wel oor die vermoë beskik om 'n besigheid te kan beoefen. Die vraag of die belastingpligtige oor sodanige vermoë beskik, hou eerder verband met die geloofwaardigheid van die belastingpligtige se getuïenis aangaande sy subjektiewe ingesteldheid, naamlik sy doel om 'n besigheid te beoefen. Dit mag moeiliker wees vir 'n belastingpligtige om 'n hof te oortuig dat hy ten doel het om 'n besigheid te bedryf indien hy nie oor die vermoë beskik om dit te doen nie.

Daar word verder in oorweging gegee dat indien die subjektiewe ingesteldheid van die

intention has only been given a subsidiary role, no reason has been given as to why it is relevant in some cases and not others. Further, there is no clear guidance as to the circumstances in which it should be considered."

^{134.} 'n Spesifieke transaksie is die bedoelde handeling waardeur probeer is om die beoogde resultaat, die bedryf van 'n bepaalde besigheid, te bereik. Sien hfst 5 par 2.3.2 en par 2.3.3 vir 'n bespreking van die onderskeid tussen die begrippe "bedoeling" en "doel".

^{135.} Sien Meakin 1979 *Tax in Aust* 1044.

^{136.} Meakin 1979 *Tax in Aust* 1044-1047 is van mening dat die primêre toets wat op die bedryf van 'n besigheid dui, verband hou met handeling wat by herhaling verrig word. Vgs hom is daar ook 'n sekondêre toets wat daarop dui dat 'n besigheid bedryf word. Hierdie sekondêre toets is op twee maatstawwe gebaseer, nl: (i) die bestaan van die doel om 'n besigheid te bedryf; en (ii) die vermoë om sekere aktiwiteite te verrig wat voldoende is om die bedryf van 'n besigheid daar te stel. As gesag verwys hy na die omskrywing van "business" in *Halsbury's Laws of England*. Hy sê op 1045: "If this is so, then it can correctly be said that while the company has the intention and ability to enter into dealings, that it is in fact 'in business' and will continue

belastingpligtige as grondliggende maatstaf aanvaar word om vas te stel of 'n besigheid bedryf word, voorgenoemde faktor nie absoluut deurslaggewend sal wees nie. Die feit dat 'n belastingpligtige op die tydstip wat hy die doel vorm om 'n besigheid te beoefen nog nie oor die vermoë beskik om dit uit te voer nie, behoort nie as sodanig bepalend te wees of 'n besigheid bedryf word nie. Indien sodanige benadering aanvaar word, sal die objektief waarneembare feite wat daarop dui dat die belastingpligtige oor die vermoë beskik om 'n besigheid te bedryf bloot getuienis wees waardeur die geloofwaardigheid van die belastingpligtige se getuienis ten opsigte van sy doel bevestig word.

4.8.3 Kritiek teen subjektiewe benadering

Daar is skrywers wat kritiek teen 'n subjektiewe benadering uitspreek. Die standpunt word gehuldig dat die bedoeling van die belastingpligtige om 'n besigheid te bedryf beteken dat sy aktiwiteite 'n kommersiële doel of karakter het. By oorweging van dié doel word die handeling van die belastingpligtige egter objektief, en nie subjektief nie, oorweeg. Die grondslag van dié standpunt is dat die belastingpligtige geag word om dit te bedoel wat hy inderdaad gedoen het. Dit wil sê: Indien die aktiwiteite van 'n belastingpligtige objektief daarop dui dat 'n besigheid bedryf word, sal hy geag word die gevolge van sy daad te bedoel.¹³⁷ Volgens dié benadering is die objektiewe, omringende omstandighede wat met 'n transaksie verband hou nie bloot hulpmiddele wat aangewend word om die subjektiewe ingesteldheid van 'n belastingpligtige vas te stel nie. Dit wil voorkom of die objektiewe feitestel wat bestaan die primêre kriteria daarstel wat daarop dui dat 'n besigheid bedryf word. Die subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige speel skynbaar volgens die benadering 'n ondergeskikte rol, want die belastingpligtige word geag om 'n besigheid te bedryf indien hy aktiwiteite verrig wat eiesoortig is aan die tipe besigheid wat na bewering bedryf word.¹³⁸

4.8.4 Aard van tipe subjektiewe ingesteldheid

Daar blyk onsekerheid te bestaan oor die aard van die tipe subjektiewe ingesteldheid wat die belastingpligtige moet openbaar om die afleiding te regverdig dat 'n besigheid bedryf word. In

to carry on business until it 'dies' (i.e., wound up)."

^{137.} Sien Slater 1978 *Tax in Aust* 303 wat die vlg opm maak: "For this purpose, the taxpayer's actions are viewed objectively and not subjectively, and he will not be presumed not to have intended what he in fact did ..."

^{138.} Sien *FCT v Employer's Mutual Indemnity Association Ltd* (1990) 21 ATR 741 waar judge Hill die vlg in oorweging gee op 756: "Whatever significance may be placed upon the evidence of subjective intention in other cases, it seems to me that the present is a case where that evidence, if conflicting with the articles, must play a subordinate place in the determination of the question whether the assets in the general fund have ceased to be part of the ordinary insurance reserve."

die regspraak word die terme "purpose", "intention" en "expectation" soms as sinonieme¹³⁹ gebruik om die relevante subjektiewe ingesteldheid van die belastingpligtige te beskryf.¹⁴⁰

In *London Australia Investment Company Limited v Federal Commissioner of Taxation*¹⁴¹ is *judge* Jacobs van mening dat die woord "purpose" nie van die begrippe "intention" of "expectation" onderskeibaar is nie. Die dominante of primêre doel met die aankoop van die aandele kan wees om daaruit inkomste in die vorm van dividende te verkry. Indien daar egter 'n doel, bedoeling of verwagting is om die aandele teen 'n wins te verkoop wanneer geskikte omstandighede bestaan, word aan een van die voorwaardes voldoen wat gestel word vir die bedryf van 'n besigheid waar eiendom gekoop en verkoop word.¹⁴²

In ander regspraak word duidelik 'n onderskeid getref tussen die doel en bedoeling van die belastingpligtige. In *Henry Jones (IXL) Limited v Federal Commissioner of Taxation*¹⁴³ is *judge* Hill van mening dat die begrip "purpose" in die algemeen beskou kan word as die doelwit wat die belastingpligtige beoog. Die begrip "intention" dui op die aktiwiteit om psigies 'n besluit ten opsigte van 'n sekere aktiwiteit of resultaat te neem.¹⁴⁴ Hy verleen erkenning aan die idee dat 'n persoon eiendom kan verkry met die bedoeling om dit te verkoop sonder die doel om daaruit wins te maak. Sy gevolgtrekking is egter dat 'n persoon in die algemeen die natuurlike en moontlike gevolge van sy daade sal bedoel en dat sy doel uit sodanige daade afgelei sal kan word.¹⁴⁵

¹³⁹. Dit is ook die standpunt wat die hof in Nieu-Seeland huldig. Sien die uitspraak van *lord* Radcliffe in *Chandler v Director of Public Prosecutions* [1962] 3 All ER 142 149 waarin hy beslis dat die betekenis van motief, bedoeling en doel "merge into each other without a clear line of differentiation". In *CIR v Walker* [1963] NZLR 339 395 maak *judge* North die onderskeid tussen motief, bedoeling en doel af deur te verklaar: "Motives, intentions or purposes - call them what you will."

¹⁴⁰. Harris *Canadian Income Tax* 174 wys daarop dat die woord "intention" verskillende betekenisse kan hê, soos "plan, hope, purpose, or motive". Hy gee in oorweging dat die betekenisse van hierdie begrippe verwant is aan mekaar, maar nie noodwendig dieselfde nie.

¹⁴¹. *London Australia Investment Co Ltd v FCT* (1977) 138 CLR 106.

¹⁴². Hy sê op 128: "And in this context the word 'purpose' is hardly if at all distinguishable from intention or expectation. The dominant or primary purpose may be to obtain income from the items of property acquired but if there is a purpose or intention or expectation of selling at a profit if and when a suitable occasion arises then one condition of carrying on a business of buying and selling at a profit is satisfied."

¹⁴³. *Henry Jones (IXL) Ltd v FCT* (1991) 22 ATR 328.

¹⁴⁴. Daar word aan die hand gedoen dat hierdie onderskeid ooreenstem met die psigologiese onderskeid wat tussen die begrippe "doel" en "bedoeling" in hfst 5 getref word. Sien hfst 5 par 2.3.2 en 2.3.3.

¹⁴⁵. Hy sê op 335: "There may be a fine distinction between purpose and intention, purpose being generally the object which the taxpayer has in view, and intention being the act of determining mentally upon some action or result. A person may acquire property having the intention of reselling it without, of course, acquiring it for the purpose of profit-making ... Generally speaking a person will be said to intend the natural and probable consequences of his acts and likewise his purpose may be inferred from them." Daar word aan die hand gedoen dat die relevante oorweging nie die natuurlike of moontlike gevolge van die daade van die

Daar word aan die hand gedoen dat die onderskeid wat *judge* Hill tref in beginsel geregverdig is indien 'n eng benadering gevolg word om die betekenisse van die begrippe "doel" en "bedoeling" vas te stel.¹⁴⁶ Hy maak in sy bevinding 'n onderskeid tussen die twee begrippe. Die regter bevind dat daar aanvaar moet word dat Henry Jones die lisensie-ooreenkoms aangegaan het met die bedoeling om daarna die regte aan die bank oor te dra. Hy kom egter tot die gevolgtrekking dat dit nie die doel van Henry Jones met die aangaan van die lisensie-ooreenkoms was om die enkelbedrag wat die maatskappy uiteindelik gekry het te realiseer nie.¹⁴⁷ Die handelsmerke is duidelik nie verkry met die doel om wins te maak nie. Dit is baie jare deur die belastingpligtige gehou en in sy bedryf gebruik. Die lisensie-ooreenkoms is op grond van kommersiële redes aangegaan, naamlik om die groep in staat te stel om nie verder in die inmaakbedryf betrokke te wees nie. Die regter maak die afleiding dat die belastingpligtige nie die lisensie-ooreenkoms aangegaan het met die doel om 'n wins te maak deur dit te verkoop nie.¹⁴⁸

Dit blyk dat die doel, in die sin van die resultaat wat Henry Jones met die aangaan van die lisensie-ooreenkoms wou bereik, 'n deurslaggewende oorweging vir dié beslissing was. Daar word aan die hand gedoen dat die begrip "bedoeling" in 'n eng sin deur *judge* Hill gebruik word, naamlik om na 'n kategoriese bedoeling te verwys om 'n handeling te verrig. Henry Jones het duidelik die bedoeling gehad om die regte ingevolge die lisensie ooreenkoms aan die bank oor te dra. Hierdie handeling wat verrig is, kan egter beskou word as 'n middel wat aangewend is om sy uiteindelijke doel te bereik, naamlik om die maatskappy uit die inmaakbedryf te kry.

Daar word in oorweging gegee dat die tipe subjektiewe ingesteldheid wat relevant is om vas te stel of 'n besigheid bedryf word, betrekking het op die doel wat die belastingpligtige beoog met die handeling of handelingte wat hy verrig. Hierdie benadering word in *Federal*

belastingpligtige is nie. Dit gaan dus nie oor wat die belastingpligtige voorsien of wat objektief die gevolge van sy daad is nie, maar die doel wat hy beoog om te bereik. Sien hfst 5 par 2.3.5.

¹⁴⁶. Sien hfst 5 par 2.3.2 en 2.3.3. waar die onderskeid tussen die begrippe "doel" en "bedoeling" in meer detail bespreek word. 'n Doel is die resultaat wat 'n individu probeer bereik deur sekere stappe te neem of sekere metodes of middele aan te wend. Bedoeling in 'n eng sin is 'n kategoriese bedoeling om 'n handeling daar en dan te verrig. Sodanige bedoeling het 'n besonder noue band met doelbewuste gedrag.

¹⁴⁷. Hierdie onderskeid tref hy op 335 waar hy sê: "While it must be accepted that in entering into the licence agreement the appellant did so with the intention of thereafter assigning the benefits of it to a bank or finance house, it would seem a misleading half-truth to say that its purpose of entering into the licence agreement ... was to realise the amount which it ultimately obtained ..."

¹⁴⁸. Hy beslis op 335: "The underlying trade marks were clearly not acquired with any purpose or intention of profit-making. They had been held for many years and used for the purpose of the group's trading. The licence agreement was entered into for the commercial purpose of enabling the group to extract itself from the canned fruit industry." En op 338: "Thus in respect of the first strand of the *Myer* decision, I am of the

*Commissioner of Taxation v Whitfords Beach Pty Limited*¹⁴⁹ deur *chief justice* Gibbs ondersteun. Hy dui aan dat die doel van die belastingpligtige oorweeg moet word om te bepaal of die handelinge wat die belastingpligtige verrig het die bedryf van 'n besigheid daargestel het. Waar die belastingpligtige 'n maatskappy is, moet die oogmerke van die persone wat in beheer is, oorweeg word.¹⁵⁰ Wat die onderhawige geval betref, het die persone in beheer van Whitfords, die aandeelhouders, die doel gehad om in 'n besigheidsonderneming betrokke te raak met die bedoeling om 'n wins te maak.¹⁵¹ Whitfords is nie oorspronklik geïnkorporeer met die doel om die eiendom teen 'n wins te verkoop nie. Die verandering in aandeelhouding het egter daartoe aanleiding gegee dat die nuwe aandeelhouders besluit het om 'n besigheidsonderneming te bedryf met die doel om wins te maak. Whitfords het dus slegs bestaan om aan dié doel uitvoering te gee.¹⁵² Die einddoel van die persone wat in beheer van die maatskappy was, is as maatstaf oorweeg om tot die gevolgtrekking te kom dat 'n besigheid bedryf is deur die eiendom te verkoop.

Daar word aan die hand gedoen dat *chief justice* Gibbs na die doel van Whitfords verwys as synde die resultaat wat met die verrigting van die handelinge, die verkoop van die erwe, bereik wou word. Die begrip "doel" soos *chief justice* Gibbs dit gebruik, het as sodanig nie

view that the facts of the present case are distinguishable from those in that case."

^{149.} *ICT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692.

^{150.} *Chief justice* Gibbs sê op 701.15 en 701.27: "[B]ut in deciding whether what was done was an operation of business, it is relevant to consider the purpose with which the taxpayer acted, and, since the taxpayer is a company, the purpose of those who control it are its purposes. ... In the present case, the three companies which became the shareholders, or the two which became the managers (it matters not which), represented the directing mind and will of the taxpayer and controlled what it did, and their state of mind was the state of mind of the taxpayer ... The purpose of those controlling the taxpayer was to engage in a business venture with a view to profit."

^{151.} *Judge* Mason bevestig ook die standpunt dat dit belangrik is om die oogmerke van die nuwe aandeelhouders in ag te neem. Hy sê op 710: "The intention of the respondent as a company is in my opinion, to be ascertained by reference to the intention of those who owned and controlled it at the relevant time ... To my mind in deciding whether what the respondent did was the mere realization of an asset or the carrying out of a profit-making undertaking or scheme, it is relevant to take into account that the company came under the ownership and control of new shareholders whose purpose was to use the company for the execution of what, judged from their point of view, was a profit-making undertaking or scheme." *Judge* Wilson beslis op 720-721 dat die verkoop van die aandele aanleiding gegee het tot 'n verandering in die statute van die mpy. Om daardie rede was daar 'n nuwe oogmerk en 'n nuwe ingesteldheid. Die nuwe oogmerk was om 'n eiendomsontwikkelingsbesigheid te bedryf deur die eiendom te onderverdeel en winsgewend te verkoop.

^{152.} *Chief justice* Gibbs bevind op 701.33-43: "The purpose of those controlling the taxpayer was to engage in a business venture with a view to profit. Moreover, although the taxpayer was not formed for the purpose of selling land, after December 1967 it became a company which existed solely for the purpose of carrying out the business operation on which the new shareholders had decided to embark when they acquired their shares. It is in the light of these circumstances that the extensive work of development and subdivision is seen to be more than the mere realization of an existing asset and to be work done in the course of what was truly a business venture. For these reasons, although the case is not without its difficulties, I have concluded

betrekking op die verrigting van 'n handeling, die verkoop van die eiendom, nie. Dit hou eerder verband met die werklike resultaat wat met die verrigting van die verkoopshandeling bereik wou word. Die resultaat wat Whitfords in die onderhawige geval wou bereik, was om 'n besigheid te bedryf deur die eiendom te verkoop.

4.8.5 Besigheidsdoel

Bloot die feit dat die "doel" van die belastingpligtige as die primêre maatstaf aanvaar word om te bepaal of hy 'n besigheid bedryf, is as riglyn om die inkomste- of kapitale aard van ontvangste te bepaal nie omskrywend genoeg om as 'n praktiese maatstaf te dien nie.¹⁵³ Die belastingpligtige kan byvoorbeeld aanvoer dat hy nie 'n besigheid bedryf het deur 'n bate te verkoop nie, maar bloot ten doel gehad het om 'n belegging tot sy beste voordeel te realiseer.¹⁵⁴ Die kategorieëse bedoeling om 'n bate te verkoop stel nie as sodanig die bedryf van 'n besigheid daar nie. Die relevante vraag is in watter omstandighede die belastingpligtige 'n bedryfs- of besigheidsdoel sal hê? Hierdie vraag is veral relevant waar die handeling wat verrig word 'n aktiwiteit is wat 'n tipiese kenmerk van 'n bepaalde tipe besigheid is, byvoorbeeld die verkoop van 'n bate.¹⁵⁵ Hierdie vraag kan slegs beantwoord word deur die doel van die belastingpligtige, dit wil sê die resultaat wat hy wil bereik, te vergelyk met die bedrywighede wat inderdaad die bedryf van 'n besigheid daarstel.

Die getuienis van die belastingpligtige ten opsigte van sy doel word deur die hof oorweeg deur alle omringende omstandighede in ag te neem.¹⁵⁶ Daar word aan die hand gedoen dat

that the profits were income within ordinary concepts and taxable accordingly."

^{153.} Saunders 1990 *BTR* 171 wys op die probleem wat bestaan om presies te bepaal wat die vereiste bedoeling moet wees wat 'n aanduiding van 'n besigheids- of bedryfstransaksie sal gee. Hy sê: "However, nowhere is there to be found a clear statement as to precisely what the requisite intention to indicate a trading or business transaction is."

^{154.} Die onderskeid wat in *Californian Copper Syndicate v Harris* (1904) 5 TC 159 getref is tussen die bedryf van 'n besigheid en die blote realisering van 'n belegging is in verskeie hofbeslissings bevestig. Die hof beslis op 165-166: "[W]here the owner of an ordinary investment chooses to realise it, and obtains a greater price for it than he originally acquired it at, the enhanced price is not profit ... assessable to Income Tax. But it is equally well established that enhanced values obtained from realisation or conversion of securities may be so assessable, where what is done is not merely a realisation or change of investment, but an act done in what is truly the carrying on, or carrying out, of a business." Sien Pearce 1980 *BTR* 386-387 en die vlg regspraak: *FCT v Whitfords Beach Pty Ltd* (1982) 12 ATR 692 695; *FCT v Myer Emporium Ltd* (1987) 18 ATR 693 698; *FCT v GKN Kwikform Services Pty Ltd* (1990) 21 ATR 1532 1524; *Rotherwood Pty Ltd v FCT* (1994) 29 ATR 120 130.

^{155.} In *Ransom v Higgs* (1974) 50 TC 88 maak *lord Wilberforce* die vlg opm oor wat dit behels om handel te dryf: "Trade involves, normally, the exchange of goods or of services for reward ..."

^{156.} Dit wat die belastingpligtige sê sy doel is, kan gewig dra, maar dit moet teen die omringende omstandighede opgeweeg word. Sien *AAT 9242* (1994) 27 ATR 1215 1230; *Pascoe v COT* (1956) 30 ALJR 402 403. Sien ook Barkoczy 1997 *NZJLP* 143.