

IN DIE HOOGGEREGSHOF VAN SUID-AERIKA

(APPÈLAFDELING)

Insake die appèl van :

KOMMISSARIS VAN BINNELANDSE INKOMSTE

Appellant

teen

GEKONSOLIDEERDE SENTRALE

ONDERNEMINGSGROEP (EIENDOMS) BEPERK

Respondent

HOF : VAN HEERDEN, NIENABER, HOWIE,
OLIVIER EN SCOTT ARR

VERHOORDATUM : 17 MEI 1996

LEWERINGSDATUM : 31 MEI 1996

UITSpraak

VAN HEERDEN AR :

Die respondent is 'n motorhandelaar wat in Bloemfontein sake doen. Sy voorraad bestaan hoofsaaklik uit nuwe en ingeruilde motors asook motoronderdele. Ten opsigte van die 1983, 1984 en 1987 belastingjare het die respondent in sy opgawes die waarde van sy voorraad teen minder as die totale kosprys daarvan vermeld. Dit het gebeur omdat, of veral omdat, sodanige kosprys, of altans dié van ingeruilde voertuie en onderdele, met 5% gedepresieer is. Die opgawes het nie 'n aanduiding van hierdie depresiasie gegee nie en die respondent is gevolglik met minder belas as wat die geval sou gewees het indien die totale voorraad teen kosprys vermeld was.

Volgende op 'n ondersoek na die respondent se sake het die appellant in 1990 addisionele aanslae vir onder andere bogenoemde belastingjare uitgereik. Dit is slegs nodig om te noem dat ingevolge hierdie aanslae die respondent aangeslaan is op sy inkomste met

inagneming van die totale kosprys van sy voorraad; dat ooreenkomstig artikel 76(1) van die Inkomstebelastingwet 58 van 1962 addisionele belasting ("boete") gehef is bereken teen 50% van die bykomende belasting meegebring deur die terugtelling van bogenoemde depresiasie, en dat bowendien betreffende die 1987 belastingjaar rente ten bedrae van R26 404,62 kragtens artikel 89 *quat* van die Wet gehef is.

Die respondent het tevergeefs beswaar gemaak teen die heffing van die boetes en rente, en het daarna appèl aangeteken ingevolge die bepaling van artikel 83 van die Wet. Die Vrystaatse Inkomstebelastinghof Spesiale Hof ("die spesiale hof") het die appèl gehandhaaf waarna die appellant na die volle hof van die Vrystaatse Provinsiale Afdeling geappelleer het. Behalwe dat die bevel van die spesiale hof duideliker geformuleer is, is die appèl afgewys (per Van Coppenhagen R en Lichtenberg RP). 'n Afwykende uitspraak is gelewer deur

Malherbe R. Ek kom aanstons terug op hierdie drie uitsprake.

Dit is dienstig om op hierdie stadium te verwys na die tersaaklike bepalings van die Wet (uitgesonderd artikel 89 *quat* wat aan die einde van hierdie uitspraak behandel word). Vir sover ter sake bepaal artikel 22(1)(a) soos volg :

"1. Die bedrag wat by die vasstelling van die belasbare inkomste deur 'n persoon gedurende 'n jaar van aanslag uit die beoefening van 'n bedryf... verkry, in rekening gebring moet word ten opsigte van die waarde van handelsvoorraad wat hy aan die einde van bedoelde jaar van aanslag besit en nie van die hand gesit het nie, is -

(a) in die geval van handelsvoorraad... die kosprys vir dié persoon van bedoelde handelsvoorraad, min 'n bedrag wat volgens die oordeel van die Kommissaris billikerwys en redelikerwys die bedrag verteenwoordig waarmee die waarde van bedoelde handelsvoorraad... verminder is as gevolg van skade, bederf, verandering van mode, daling in markwaarde of enige ander oorsaak wat vir die Kommissaris

bevredigend is..."

Hier dien gemeld te word dat 'n besluit van die appellant ingevolge die subartikel nie aan appèl onderhewig gestel word nie.

Artikel 76(1)(c) bepaal dat indien 'n belastingpligtige in 'n opgawe 'n onjuiste verklaring doen wat tot gevolg het dat normale belasting vasgestel word op 'n bedrag wat minder as die werklik hefbare belasting is, hy 'n boete moet betaal gelyk aan twee maal die verskil tussen die belasting oorspronklik aangeslaan en dié wat werklik hefbaar sou gewees het.

Artikel 76(2) lui soos volg :

- "(a) Die Kommissaris kan na goëddunke die addisionele heffing by sub-artikel (1) opgelê of 'n deel daarvan kwytskeld : Met dien verstande dat, tensy hy oordeel dat daar versagtende omstandighede was, hy nie aldus kwytskeld nie, indien hy oortuig is dat 'n in paragraaf (a), (b) of (c) van sub-artikel (1) bedoelde doen of late deur die belastingpligtige met die bedoeling om belasting te ontduik, geskied het.

- (b) Ingeval die Kommissaris besluit om nie die addisionele heffing opgelê kragtens sub-artikel (1) ten volle kwyt te skeld nie, is sy beslissing onderhewig aan beswaar en appèl."

Ten slotte moet verwys word na artikel 83(13)(b) waarvolgens 'n spesiale hof op appèl daarheen 'n boete opgelê kragtens subartikel (1) kan verminder of bekragtig of vermeerder.

Die getuienis wat namens die respondent by die verhoor afgelê is, is nie in wese betwis nie, en dit was uiteindelik gemene saak dat die versuim om in die betrokke opgawes die voornoemde depresiasie te vermeld nie te wyte was aan 'n oogmerk om belasting te ontduik nie. Dat dit ook met die uitreiking van die addisionele aanslae die appellant se opvatting was, blyk uit die feit dat die boetebedrae slegs 50% van die bykomende belastings verteenwoordig het.

Omdat die appellant se besluit ingevolge artikel 76(2)(b) aan beswaar en appèl onderhewig is, is 'n spesiale hof op appèl daarna nie

gebonde aan die appellant se uitoefening van sy diskresie kragtens subartikel nie, maar kan dit opnuut sy eie diskresie kan uitoefen : C I

R v Da Costa 1985(3) SA 768(A) 774C-J.

Die onbetwiste getuienis wat namens die respondent in die spesiale hof aangebied is, word soos volg in die uitspraak van daardie hof opgesom :

"Die grond van appèl is dat die voorsiening hier ter sprake [die depresiasie] algemene praktyk is, en dat daar bygevolg nie addisionele boete gehef moes gewees het nie. Ter motivering van die beweerde algemene praktyk, is die getuienis van die besturende direkteur van die appellant-maatskappy aangebied. Uit sy getuienis blyk dit dat motorhandelaars verplig word deur die vervaardigers om sekere onderdele in voorraad te hou vir 'n sekere tydperk. Dit gebeur dikwels dat, met die verloop van tyd, sommige onderdele nie meer verkoop word nie. Dit gebeur ook dat sekere onderdele foutief is en dan gratis deur die handelaar vervang moet word. Dieselfde probleme word ondervind ten aansien van motors wat ingeruil word op nuwe voertuie. Soms neem dit jare voordat die ingeruilde motors verkoop word, met die gevolg dat dit vir tot so lank as vier jaar op die voorraadlys verskyn. Van die motors word ook ingeruil

teen bedrae wat hoër is as die bedrag waarvoor die betrokke motor herverkoop word, m.a.w., teen 'n verlies. Dit spreek vanself dat, wanneer 'n ingeruilde motor vir baie lank in voorraad gehou word, herstelkoste aan die betrokke voertuig noodsaaklik word, bv. waar olielekke ontwikkel of die battery ontklaar raak. Sommige herstelkoste het geensins tot gevolg dat die waarde van die betrokke voertuig verhoog word nie. Dit blyk verder uit die getuienis van die besturende direkteur dat 60% van die totale waarde van sy voorraad uit nuwe motors bestaan en 40% uit gebruikte of ingeruilde motors. Dit blyk verder ook dat die waarde van die onderdelevoorraad ongeveer R350 000,00 beloop, waarvan R60 000,00 'dooie' voorraad is, m.a.w., onderdele wat óf stadig óf glad nie verkoop nie. Die besturende direkteur het bygevoeg dat, indien hy tydens die ondersoek na die appellant-maatskappy se belastingsake gevra is om aan te dui welke ingeruilde voertuie reeds vir 'n lang tyd in voorraad was, of watter onderdele as 'dooie' voorraad bestempel word, asook watter herstelkoste aangegaan moes word wat slegs daartoe gelei het dat 'n ingeruilde motor makliker sal verkoop maar geensins die waarde daarvan verhoog nie, hy dit met graagte sou kon doen, maar dat hy nooit daartoe versoek is nie.

Ten einde voorsiening te maak vir bogemelde gebeurlikhede en faktore, is 'n voorraadvoorsieningsfonds saamgestel met inagneming van vorige ondervinding van die betrokke maatskappy se besigheidsbedrywighede. Volgens mnr.

Pienaar, die appellantmaatskappy se ouditeur, was 5% van die normale totale waarde van die voorraad van R1,4 m d.w.s. 'n bedrag van R70 000,00, as 'n billike voorsiening beskou. Die besturende direkteur se getuienis was dat die 5% eintlik baie konserwatief is, en ek is geneig om daarmee saam te stem, in die lig van die waarde van voorraad wat op hande gehou word, sowel as die verhouding van nuwe voorraad in teenstelling met verouderde of 'dooie' voorraad."

Nadat die spesiale hof (per Beckley R as president) daarop gewys het dat artikel 22(1) van die Wet die appellant beklee met 'n diskresie om te bepaal welke bedrag redelikerwyse van die kosprys van voorraad afgetrek moet word as gevolg van onder andere daling in die waarde daarvan, het hy klem gelê op die feit dat volgens Da Costa 'n spesiale hof op appèl teen 'n beslissing van die appellant *de novo* sy eie diskresie moet uitoefen. Daarna is vervolg :

"In ag genome die getuienis van die besturende direkteur van die appellant-maatskappy sowel as die van mnr. Pienaar, die ouditeur, is ons van oordeel dat die voorsiening van 5% besonder billik en redelik is in die omstandighede en dat die Kommissaris dit ook as sodanig sou of behoort te beskou

het. Indien 'n versoek wel tot die Kommissaris ingevolge artikel 22 gerig was, en hy van oordeel was dat die voorsiening van 5% nie redelik en billik was nie, sou sodanige besluit nie deur hierdie Hof ondersteun kon word nie. Dit moet in gedagte gehou word dat die wetgewer in artikel 22 'n redelike en billike resultaat beoog het. Die voorsiening van 5% is, soos reeds gemeld, billik en redelik na ons oordeel. Ons is verder van oordeel dat die uitoefening van sy diskresie deur die Kommissaris nie vereis word alvorens hierdie Hof kan beslis of die voorsiening redelik en billik is nie, vanweë die bedoeling van die wetgewer, soos blyk uit die bewoording van die betrokke artikel (vergelyk COMMISSIONER FOR INLAND REVENUE v. DELFOS, 1933 AA 242 te 254) en die feit dat die artikel op 'n wyse uitgelê moet word dat dit teen die fiscus gaan."

Soos reeds gemeld, het die appèl na die volle hof misluk. Daardie hof het naamlik bevind dat dit nie met die beslissing van die spesiale hof kon inmeng tensy laasgenoemde 'n verkeerde beginsel toegepas het nie. Ten opsigte van 'n betoog dat dit inderdaad gebeur het omdat die spesiale hof nie geroepe was nie om oorweging te gee aan die diskresionêre beslissing van die appellant dat 'n boete gehef moes word weens die

depresiasië van die kosprys van die respondent se voorraad, is die

volgende gesê :

"Ek kan aan geen praktiese of juridiese rede dink waarom 'n belastingpligtige wat verkies om slegs teen die weiering van die Kommissaris om die heffing van addisionele betalings kwyd te skeld te appelleer, nie geregtig sal wees om aan te voer en te bewys dat die bepaling van artikel 76(1) van die Wet nie toepassing vind nie. Logika dikteer dat die nie-toepaslikheid van artikel 76(1) van die Wet die basis van die aanspreeklikheid van addisionele betalings gehef vernietig, en 'n belastingpligtige op kwytskelding van daardie betalings geregtig maak."

In sy afwykende uitspraak het Malherbe R die mening gehuldig dat vir die doeleindes van die uitoefening van sy eie diskresie die spesiale hof nie bevoeg was nie om te bevind dat die appellant verkeerdelik geweier het om die verminderde waarde van die respondent se voorraad goed te keur, en wel omdat daardie weiering van die appellant - waarvolgens die depresiasië in effek geïgnoreer is - nie op appèl na die spesiale hof aangeveg was nie. Dit, aldus Malherbe R, was egter presies

wat die spesiale hof wel gedoen het. Ter motivering van hierdie mening

is die volgende gesê :

"Indien dit gepas is om die onderhawige geval te vergelyk met 'n strafsak waarin appèl aangeteken word teen die vonnis..., dan het die hof *a quo* die geldigheid van die skuldigbevinding heroorweeg, tot die gevolgtrekking gekom dat dit verkeerd is en daarom die 'vonnis' tersyde gestel, in plaas daarvan om die geldigheid van die skuldigbevinding te aanvaar en in die lig van al die omstandighede te besin oor 'n gepaste vonnis. In teenstelling met hierdie benadering kom dit voor asof die Kommissaris inderdaad 'n behoorlike diskresie uitgeoefen het : Hy was bewus van die totale omvang van respondent se 'oortredings' soos uiteengesit in die opsomming van die saak en hy het vir elkeen van die drie groepe oortredings 'n verskillende boete opgelê. Die Hof *a quo* meld geeneen van hierdie faktore nie, klaarblyklik omdat dit nie oorweeg is nie."

Die gevolgtrekking van Malherbe R was dus dat die spesiale hof 'n verkeerde beginsel toegepas het wat inmenging op appèl na die volle hof geregverdig het.

Met die nodige verlof van die Vrystaatse Provinsiale Afdeling

appelleer die appellant nou na hierdie hof teen die afwysing van sy appèl deur die volle hof. Voor ons het die appellant se advokaat gesteun op die uitspraak van Malherbe R en in besonder aangevoer dat die spesiale hof nie bevoeg was om oorweging te gee aan die diskresie waarmee die appellant ingevolge artikel 22(1) van die Wet bekleed is nie. Dit is voorts betoog dat die appellant *in casu* daardie diskresie behoorlik uitgeoefen het, soos afdoende blyk uit die feit dat hy ten opsigte van al drie belastingjare 'n boete van slegs 50% van die bykomende belasting wat gehef is, opgelê het, en dat daar gevolglik geen gronde was waarop die spesiale hof met die uitoefening van daardie diskresie kon inmeng nie.

Na my mening verwar hierdie betoog twee aparte diskresies. Soos reeds aangedui, kan die appellant ingevolge artikel 22(1)(a) 'n vermindering van die kosprys van voorraad goedkeur en is sy besluit in hierdie verband nie aan appèl onderhewig nie. Maar as hy nie

goedkeuring sou verleen nie en in 'n geval soos die onderhawige bykomende belasting sou hef, kom die uitoefening van 'n verdere diskresie ter sprake. Hy moet naamlik dan besluit of hy 'n boete gaan hef en, indien wel, wat die omvang daarvan moet wees. 'n Positiewe besluit is, soos reeds meermale geblyk het, aan appèl onderhewig en 'n spesiale hof kan dan 'n onbevange eie oordeel in die plek van die besluit van die appellant stel.

In casu blyk dit nie dat die appellant ooit spesifiek versoek is om ingevolge artikel 22(1)(a) die depresiasie van die voorraad goed te keur nie. Wat wel vasstaan, is dat die beswaar teen die betrokke aanslae bloot gerig was teen die boetes en rente wat gehef is, en nie ook teen die heffing van bykomende belasting meegebring deur die terugskrywing van die depresiasie nie.

Indien egter aanvaar word, soos waarskynlik is, dat die appellant

met inagneming van artikel 22(1) besluit het om nie die depresiasie goed te keur nie, was die spesiale hof in die uitoefening van sy onbelemmerde diskresie geroepe om te beslis of boetes ook gehef moes gewees het. Daardie hof kon natuurlik nie in effek die heffing van die bykomende belasting tersyde gestel het nie; eerstens omdat nié geappelleer is teen sodanige heffing nie, en tweedens omdat die besluit van die appellant in elk geval nie aan appèl onderhewig was nie. Daardie besluit kon slegs op beperkte gronde op hersiening aangeveg gewees het. 'n Mens betree egter 'n heel ander terrein wanneer dit kom by die vraag of boetes gehef behoort te gewees het. By beslegting van hierdie vraag was die spesiale hof geensins gebonde aan voornoemde besluit nie. Trouens, die al of nie redelikheid van die depresiasie van die voorraad was vanselfsprekend 'n belangrike faktor, en derhalwe ook die al of nie redelikheid van die appellant se besluit om nie ingevolge artikel 22 die depresiasie goed te

keur nie. Die spesiale hof het dus nie sy diskresie onbehoorlik uitgeoefen deur die klem op die redelikheid van die depresiasie te laat val nie.

Daar is in die passasie uit die uitspraak van die spesiale hof wat hierbo aangehaal is 'n stelling wat, indien buite verband gelees, die indruk mag skep dat daardie hof onder die indruk was dat die besluit onder bespreking ook aan appèl onderhewig was. Ek meen egter dat al wat die hof te kenne wou gee was dat dit nie die besluit as redelik sou kon onderskryf nie.

Die analogie wat Malherbe R getrek het tussen 'n appèl bloot teen die oplegging van 'n boete kragtens artikel 76 en 'n appèl in 'n strafsak wat slegs teen die vonnis gerig is gaan myns insiens nie op nie. In eerste instansie kan in laasgenoemde geval die motivering vir 'n skuldigbevinding - in teenstelling tot die skuldigbevinding self - wel

deeglik aangeveg word selfs indien slegs teen die daaropvolgende vonnis geappelleer word; so byvoorbeeld indien in geval van skuldigbevinding aan moord direkte opset bevind is terwyl die beskuldigde hom slegs aan *dolus eventualis* skuldig gemaak het. In tweede instansie, en soos reeds telkens geblyk het, was die "skuldigbevinding" *in casu* nie aan appèl onderworpe nie, terwyl die spesiale hof 'n vrye diskresie gehad het om oor die gepastheid van die oplegging van die boetes te besin.

Afgesien van die aanval op die spesiale hof se inagneming van die redelikheid van die depresiasie is tereg nie betoog dat daardie hof nie sy diskresie behoorlik uitgeoefen het nie. Insoverre die onderhawige appèl gerig is teen wat in effek 'n tersydestelling van die boetes was, kan die appèl dus nie slaag nie.

Wat betref die rente wat gehef is ten opsigte van die 1987 belastingjaar kom dit voor asof die partye in beide howe, en die howe

self, onder die indruk was dat die heffing ook ingevolge artikel 76(1) van die Wet geskied het, en dat die lotgevalle van die rente dus dié van die boetes moes volg. Die rente is egter kragtens artikel 89 *quat* (2) gehef. Die effek van hierdie subartikel is kortliks dat rente ten opsigte van 'n belastingjaar betaalbaar is op die verskil tussen die belasting betaalbaar deur 'n belastingpligtige en mindere voorlopige belasting deur hom betaal mits, in die geval van 'n maatskappy, die belasbare inkomste R20 000 te bowe gaan (wat wel die geval was betreffende die respondent se belasbare inkomste vir die 1987 belastingjaar). Artikel 89 *quat* (3) bepaal egter :

"Waar die Kommissaris met inagneming van die omstandighede van die geval oortuig is dat 'n bedrag in die belastingpligtige se belasbare inkomste ingesluit is of dat 'n aftrekking of vermindering wat deur die belastingpligtige geëis is, nie toegelaat is nie, en die belastingpligtige op redelike gronde aangevoer het dat bedoelde bedrag nie aldus ingesluit moes gewees het nie of dat bedoelde aftrekking of vermindering toegelaat moes gewees het, kan die

Kommissaris gelas dat rente nie deur die belastingpligtige betaal word nie op soveel van genoemde normale belasting as wat toeskryfbaar is aan die insluiting van bedoelde bedrag of die verwerping van bedoelde aftrekking of vermindering."

Tot 1993 was 'n beslissing ingevolge die aangehaalde subartikel nie aan appèl onderhewig nie. Artikel 42(1)(f) van Wet 113 van 1993 het egter 'n subartikel (5) tot artikel 89 *quat* toegevoeg waarvolgens sodanige beslissing wel aan appèl onderhewig gestel is, maar artikel 42(2)(a) het bepaal dat subartikel 1(f) slegs sou geld ten opsigte vanaf die begin van jare van aanslag eindigende op of na 28 Februarie 1991.

Die respondent se advokaat het bogenoemde bepalings onder ons aandag gebring maar betoog (1) dat hoewel nie in soveel woorde nie die respondent in sy beswaar 'n hersieningsgrond met betrekking tot die heffing van rente geopper het, en (2) dat die appellant se beslissing om nie as't ware rente ingevolge artikel 89 *quat* (3) kwyd te skeld nie

inderdaad op hersiening tersyde gestel behoort te gewees het.

In Kommissaris van Binnelandse Inkomste v Transvaalse Suikerkorporasie Bpk 1985 (2) SA 668 (T) is bevind dat 'n diskresionêre beslissing van die appellant, wat nie aan appèl onderhewig is nie, by wyse van hersiening in 'n spesiale hof aangeveg kan word. Ten gunste van die respondent veronderstel ek bloot dat daardie bevinding juis is. Selfs dan stuit die respondent voor 'n aantal probleme. Ek noem slegs een. In die passasie in die respondent se beswaar waarop gesteun is, word bloot gesê dat "die Direkteur van die maatskappy [die respondent] van mening is dat dit onredelik is om boetes en rentes te hef op die addisionele belasting betaalbaar deur die maatskappy". Dit is egter nouliks nodig om te sê dat onredelikheid as sodanig nie 'n afdoende hersieningsgrond is nie. Anders as wat die respondent se advokaat betoog het, vind ek ook nie in die passasie 'n versweë aantyging dat die

appellant nie sy aandag toegespits het op die diskresie waarmee artikel 89 *quat* (3) hom bekleë nie.

Uit die betrokke aanslag kan nie vasgestel word of rente ook op die boetes gehef is nie. Indien dit gebeur het, moet die omvang van die rente in die lig van die uitspraak van die spesiale hof vanselfsprekend verminder word.

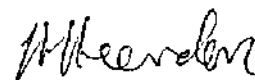
Die appèl slaag dus gedeeltelik maar omdat dit die respondent was wat die bepalings van artikel 89 *quat* (3), soos dit in 1987 gelui het, onder ons aandag gebring het, meen ek dat vanweë billikheidsoorwegings die appellant nietemin die respondent se koste moet betaal. Aan die ander kant is hierdie nie 'n geval wat die koste van twee advokate geregverdig het nie. Bostaande is dan ook geredelik deur die partye se advokate toegegee.

Die appèl slaag ten dele en paragraaf 2 van die bevel van die hof

a quo word deur die volgende vervang :

"(2) Die tersaaklike addisionele aanslae word tersyde gestel en die betaling van addisionele belasting deur respondent ingevolge artikel 76(1) van die Wet ten aansien van die terugtelling van die 'voorsiening op voorraad en reparasies' vir die tersaaklike belastingjare en die rente, indien enige, gehef op gemelde belasting word kwytskeld."

Voorts word die appellant gelas om die respondent se appèlkoste te betaal.



H J O VAN HEERDEN

STEM SAAM : NIENABER AR
HOWIE AR
OLIVIER AR
SCOTT AR