

NATIONALE PERS BEPERK

Appellant

en

KOMMISSARIS VAN BINNELANDSE
INKOMSTE

Respondent

IN DIE HOOGGEREGSHOF VAN- SUID-AFRIKA
(APPÈLAFDELING)

In die saak tussen:

NASIONALE PERS BEPERK

Appellant

en

KOMMISSARIS VAN BINNELANDSE INKOMSTE

Respondent

CORAM: CORBETT, HOEXTER, HEFER, ARR
NICHOLAS et NESTADT Wn.ARR

VERHOOR: 13 Maart 1986

GELEWER: 16 May 1986

U I T S P R A A K

HOEXTER, AR

Die appellant is 'n beherende maatskappy. Die respondent is die Kommissaris van Binnelandse Inkomste ("die kommissaris"). Die appellant se boekjaar asook sy jaar van aanslag vir normale belasting sluit op 31 Maart af. Op 30 September van elke jaar betaal die appellant vakansie= bonusse aan sy werknemers. In sy opgawes aan die kommissaris met betrekking tot die jare van aanslag eindigende onderskeidelik op 31 Maart 1980 en 31 Maart 1981 het die appellant by die berekening van sy belasbare inkomste met 'n beroep op art 11(a) van die Inkomstebelastingwet, 58 van 1962, sekere bedrae afgetrek. Hierdie aftrekkings het verband gehou met vakansiebonusse wat die appellant onderskeidelik op 30 September 1980 en 30 September 1981 aan sy werknemers sou betaal. In sy aanslae vir gemelde jare het die kommissaris die aftrekkings nie toegelaat nie en gemelde bedrae is by die appellant se belasbare inkomste teruggetel. Teen die kommissaris se verwerping van die aftrekkings het die

die appellant by die Kaapse Spesiale Inkomstebelastinghof ("die Spesiale Hof") appèl aangeteken. Die Spesiale Hof het die appellant gelyk gegee maar in die daaropvolgende appèl deur die kommissaris het 'n voltallige regbank van die Provinsiale Afdeling Kaap die Goeie Hoop (MUNNIK, RP, GROSSKOPF & FRIEDMAN, RR) die bevel van die Spesiale Hof tersyde gestel en die beslissing van die kommissaris herstel. Met verlof van die Hof a quo kom die appellant in hoër beroep.

Die tersaaklike feite word volledig uiteengesit in die eenparige uitspraak van die Hof a quo wat reeds in die hofverslae (1984(4) SA 551 (K); 46 SATC 83) opgeteken is. Dit is derhalwe onnodig om die feite te herhaal. (Kyk verder die kommentaar op die beslissing van die Hof benede in September 1985 uitgawe van die S A Tax Journal, vol 1 no 1, van H Vorster "Unquantified and defeasible expenses incurred in the production of income", bl 1 - 14 en veral op bl 9).

By

By aanvang van die verrigtinge voor die Spesiale Hof het die geoktrooieerde rekenmeester wat namens die appellant verskyn het dit uitdruklik gestel dat by ooreenkoms tussen die partye -

".....the only issue before the Court is the question of whether or not the expenditure incurred, which has been claimed, was actually incurred during the year of assessment."

Dit was dan ook die enigste geskilpunt toe die appèl voor die Hof a quo gedien het.

Met byhaling van die beslissing in ITC 674

16 SATC 235, het die Spesiale Hof beslis dat hoewel betaling van die bonusse eers na afloop van die betrokke belastingjare sou geskied die appellant se verpligting om sodanige betalings te maak regtens reeds gedurende die betrokke belastingjare bestaan het; en dat die aftrekkings dus geoorloof was. Na die mening van die Hof a quo het die

Spesiale

Spesiale Hof gefouteer deur die aftrekkings as "onkoste werklik aangegaan" aan te merk, en wel op grond daarvan dat op 31 Maart in albei betrokke belastingjare daar onsekerheid geheers het -

"...ten opsigte van die vraag of 'n verpligting om bonusse te betaal inderdaad tot stand sou kom al dan nie." (557 H).

Dit is 'n bekende grondstelling dat, vir doeleindes van art 11(a) van Wet 58 van 1962, onkoste werklik aangegaan is in daardie belastingjaar waarin aanspreeklikheid daarvoor regtens ontstaan, en nie (vir geval betaling daarvan later sou plaasvind) in die belastingjaar waarin daadwerklike vereffening van die skuld geskied het nie. Kyk: Port Elizabeth Electric Tramway Co v C I R 1936 CPD 241 op 244, 8 SATC 13; Concentra (Pty) Ltd v C I R 1942 CPD 509 op 513, 12 SATC 95; Caltex Oil (SA) Ltd v S I R 1975(1) SA 665 (A) op 674 D/E, 37 SATC 1. Die vereiste dat die onkoste "werklik aangegaan" moet wees, het egter tot gevolg dat moontlike toekomstige

uitgawes

uitgawes wat bloot as waarskynlik geag word nie ingevolge art 11(a) aftrekbaar is nie. Alleen onkoste ten opsigte waarvan die belastingbetaler 'n volstreekte en onvoorwaardelike aanspreeklikheid op die hals gehaal het, mag in die betrokke belastingjaar afgetrek word. Kyk: Silke, S A Income Tax 10de uitg. bl 312/3 par 7.5; Meyerowitz & Spiro, Income Tax in S A (Perm vol) bl 215 par 625 en die beslissings daar genoem. 'n Duidelike voorbeeld van onvoorwaardelike aanspreeklikheid vir onkoste voor sluiting van 'n belastingjaar aangegaan maar eers daarna betaalbaar vind mens by ITC 674, supra, die strekking waarvan in die uitspraak van die Hof benede (op 556G/557E) bespreek word. In daardie geval is die datum van betaling van die vakansieloon tot Desember uitgestel maar die opeisbaarheid daarvan is van geen onsekere toekomstige gebeurtenis afhanklik gestel nie. Die reg van die werknemer om in verhouding tot sy dienstyd 'n vakansieloon te ontvang, was teen 30 Junie 'n gevestigde reg en die werkgever

was

was aanspreeklik vir toekomstige betaling van die vakansieloon wat tot daardie datum reeds opgeloop het. Hierteenoor kan gestel word die beslissing in ITC 969 24 SATC 777 waar, kragtens die gelykluidende bepalinge van Ord 15 van 1942 (SWA), 'n Spesiale Hof die belastingbetaler se aanspraak op 'n aftrekking afgewys het (op 787) by onstentenis van bewys dat gedurende die betrokke belastingjaar -

".....the appellant company has completely subjected itself to a liability, has incurred an absolute and unqualified legal liability."

Aan die hand van die beginsels hierbo aangedui, het die Hof a quo tot die gevolgtrekking geraak dat die bedrae wat die appellant wou aftrek nie as onkoste binne die betrokke belastingjare werklik aangegaan, soos by art 11(a) van die Wet bedoel, beskou kan word nie.

Voor hierdie Hof is die appèl namens die

appellant

appellant deur mnr Cilliers beredeneer. Die appellant se advokaat het aangevoer dat die Hof a quo se siening van die probleem gebrekkig is omdat dit op 'n verkeerde uitgangspunt berus. Wat die Hof benede oor die hoof gesien het, aldus die argument, is dat die onkoste waaroor die saak gaan nie aan 'n individuele diensverhouding met 'n enkele werknemer gekoppel is nie maar dat dit, soos die advokaat dit gestel het, "oor 'n hele bevolking diensnemers versprei is". Op hierdie breë en meer realistiese siening van die saak, so het mnr Cilliers betoog, sou dit heel kunsmatig wees om die onkoste anders as 'n onafwendbare "kommersiële werklikheid" te bestempel. Wat betref hierdie argument is in die verbygaan 'n paar algemene opmerkings nodig. Eerstens dien miskien gemeld te word dat voor die Spesiale Hof geen getuïenis omtrent die getal werknemers in diens van die appellant aangevoer is nie. In die tweede plek val dit onmiddellik op dat die benadering waarvoor die appellant se advokaat hom beywer in die praktyk onsekerheid

onsekerheid en verwarring in die hand sou werk. Dit sou by die toepassing van die bepalings van art 11(a) meebring dat een rigsnoer by die geval van 'n belastingbetaler met 'n aansienlike werkerskorps aangewend word en heeltemal 'n ander rigsnoer by die geval van 'n belastingbetaler wat 'n enkele werknemer in sy diens het. Dit is m i onnodig om hieroor verder uit te wei. In werklikheid het die appellant die verbintenisse met sy werknemers nie kollektief maar suiwer individueel aangegaan en sodanige verbintenisse kan nie goedsmoeds bymekaar gegooi word nie. Kumulatief beskou is die appellant se aanspreeklikheid teenoor sy werknemers as 'n groep om 'n vakansiebonus aan hulle te betaal niks meer nie as die aggregaat van die verbintenisse wat die appellant met al sy individuele werknemers aangegaan het. Waar die betaling van 'n jaarlike bonus aan werknemers aan 'n voorwaarde onderhewig is, kan in die algemeen aanvaar word dat hoe groter die getal werknemers hoe sterker die kanse dat die werknemer aan die

die einde van die jaar een of ander bedrag as 'n bonus wel sal moet betaal. Maar die getal werknemers raak nie die aard en wese van die werkgewer se voorwaardelike aanspreeklikheid ten opsigte van die betaling van die bonus nie. Dit is in die lig van hierdie oorwegings dat mnr Cilliers se voorstel gedurende sy repliek - 'n terugverwysing van die saak na die Spesiale Hof met die oog op inwinning van getuienis i v m die getal werknemers in diens van die appellant ten tyde van die betrokke belastingjare - benader moet word. Na my oordeel steek daar geen besondere verdienste in die voorstel nie.

Voorts het die appellant se advokaat sterk gesteun op die bepalinge van die diensreglement waarvolgens amptenare wat minder as 'n volle jaar diens voltooi 'n pro rata- verminderde bonus ontvang. Uit hoofde hiervan is in bedenking gegee dat 'n werknemer met elke maand se diens wat hy voor 31 Maart aan die appellant lewer sy

aanspraak

aanspraak op die vakansiebonus verstewig en dat hy sodoende (as ek die argument reg begryp) by stukkies en brokkies 'n gevestigde reg ten opsigte van die bonus verkry. Met die oog op die kernfeit in die saak dat 'n bonus betaal word alleen aan 'n amptenaar wat op 31 Oktober in diens van die appellant is, het ook hierdie argument na my mening min om die lyf.

Met betrekking tot die toelaatbaarheid van nie-kapitale aftrekkings van die belasbare inkomste van die belastingbetaler toon die hoofinhoud van die Inkomstebelastingwetgewing van Australië 'n breë ooreenkoms met die desbetreffende bepalinge van art 11(a) van ons eie Wet. By beoordeling van sommige van die argumente wat in die onderhawige appèl namens die appellant opgewerp is, is die benadering van 'n voltallige regbank van die High Court of Australia in die gelyksoortige saak van Federal Commissioner of Taxation v James Flood (Pty) Ltd (1953) 88 CLR 492

insiggewend.

insiggewend. In hierdie geval was die diensvoorwaardes van die werknemers by die belastingpligtige se besigheid deur 'n industriële toekenning bepaal. Daarkragtens was die werknemer verplig om aan elke werknemer wat vir 'n onafgebroke dienstyd van twaalf maande gewerk het 'n jaarlikse verlof toe te staan en om hom in verband daarmee 'n vakansieloon te betaal. In bepaalde omstandighede egter (soos bv die werknemer se dood of sy ontslag weens wangedrag; of 'n staking van werkers; of die vervreemding van die besigheid deur die werkgever aan 'n derde) sou selfs 'n werknemer wat twaalf maande onafgebroke gewerk het geen aanspraak op jaarlikse verlof en die daarmee gepaardgaande vakansieloon gehad het nie. Die werkgever se belastingjaar het op 30 Junie afgesluit. Ten opsigte van werknemers wat op gemelde datum nog nie die voorgeskrewe 12 maande uitgedien het nie het die werkgever by die berekening van sy belasbare inkomste 'n bedrag verteenwoordigende vakansielone afgetrek. Hierdie

bedrag

bedrag was gelykstaande aan 'n breukdeel van die volle vakansieloon wat die werknemers in die daaropvolgende belastingjaar by voltooiing van die voorgeskrewe dienstyd van 12 maande geregtig sou wees, welke breukdeel bepaal is deur die verhouding waarin die getal maande van daadwerklike diens voor Junie 1947 tot die hele tydperk van 12 maande gestaan het. Die High Court beslis dat aangesien daar by afsluiting van die belastingjaar op 30 Junie 1947 slegs 'n gedeelte van die voorgeskrewe dienstermyn van 12 maande uitgedien is, daar dienaangaande geen "loss or outgoing", soos bedoel by art 51(1) van die Income Tax Assessment Act 1936 - 1947 van Australië, aangeaan is nie. In die loop van die eenparige uitspraak word (op bl 507/8) die volgende opmerkings gemaak wat by uitstek op die feite van die onderhawige geval toepaslik is:-

"It is one thingto say that it is not necessary for the purposes of s 51(1), that an actual disbursement should have taken place. It is another thing to say that in the present

case

case the taxpayer had incurred a loss or outgoing in the year of income in respect of the pay of its men during the annual leave to be taken in the ensuing accounting period by employees whose service had not as yet qualified them for annual leave. In respect of those employees there was no debitum in praesenti solvendum in futuro. There was not an accrued obligation, whether absolute or defeasible. There was at best an inchoate liability in process of accrual but subject to a variety of contingencies. It may be true, that regarding the labour employed as a whole, the accrual of an amount of the order claimed had, by 30 June 1947, become predictable with certainty. But that is not the test."

Kyk verder: RACV Insurance (Pty) Ltd v Federal Commissioner of Taxation (Supreme Court of Victoria 1974) vol 4 ATR 610; Nilsen Development Laboratories (Pty) Ltd v Federal Commissioner of Taxation (High Court of Australia 1981, Full Court) vol 11 ATR 505.

Sowel in die Hof a quo as in hierdie Hof was 'n verdere twispunt tussen die partye of die voorwaarde waaraan die

die appellant se verpligting om 'n vakansiebonus te betaal, onderworpe is 'n opskortende dan wel 'n ontbindende voorwaarde daarstel. Die appellant se advokaat het ter oorweging gegee dat dit 'n ontbindende voorwaarde is terwyl mnr Foxcroft, wat die appèl namens die kommissaris behartig het, betoog het dat die voorwaarde suiwer opskortend van aard is. Vir 'n heldere bespreking van die (in die praktyk soms duistere) skeidslyn tussen hierdie twee verskyningsvorme kyk:

P M Nienaber, "Opskortende of ontbindende voorwaarde?"

1967 THRH bl 353/362. Op bl 356 word die wesenverskil tussen die twee kernagtig en na my beskeie mening raak in die volgende woorde opgesom -

"Opsommenderwys kan gesê word dat by sowel die opskortende as die ontbindende voorwaarde die voortbestaan van die verbintenis afhanklik gestel word van 'n toekomstige onsekere gebeurtenis. Die verskil is hierin geleë dat 'n verbintenis onderworpe is aan 'n opskortende voorwaarde wanneer die opeisbaarheid van die prestasie uitgestel en afhanklik gestel is van die toekomstige onsekere gebeurtenis, terwyl die

verbintenis

verbintenis aan 'n ontbindende voorwaarde onderworpe is wanneer die prestasie onmiddellik opeisbaar is, maar die voortbestaan van die verbintenis, met die daarmee gepaard gaande opeisbaarheid van die prestasie (indien prestasie nog nie gelewer is nie), of die voortgesette aanspraak op die prestasie (indien prestasie reeds gelewer is), afhanklik gestel is van 'n toekomstige onsekere gebeurtenis."

Op bl 359 word aan die hand van praktiese voorbeelde deur die belese skrywer verder aangetoon dat in dieselfde kontrak sowel opskortende as ontbindende voorwaardes -

"... aan die kapstok van een en dieselfde onsekere toekomstige gebeurtenis"

gehang kan word.

In die onderhawige geval is die kwalifikasie aan die diensreglement toegevoeg waarvolgens 'n bonus betaal word alleen aan amptenare wat nog op 31 Oktober in diens van die appellant is, klaarblyklik 'n opskortende voorwaarde. Die inwerking-treding van die verbintenis word hier afhanklik gestel van

die

die voorwaarde en pendente conditione is die prestasie (betaling van die bonus) nie opeisbaar nie. In weerwil hiervan en ingevolge die appellant se interne administratiewe reëlins word amptenare reeds op 30 September die bonus betaal. Hierdie vervroegde betaling moet beskou word as 'n bloot voorwaardelike prestasie deur die appellant waarby die verstandhouding (en trouens ook die by die diensreglement - uitgesproke bedoeling) is dat die volle bonusbetaling teruggevorder sal word van 'n amptenaar wat na betaling daarvan maar voor 31 Oktober die appellant se diens verlaat. Dit lê eweseer voor die hand, so meen ek, dat die voorwaarde rakende die appellant se vroegtydige lewering (d w s betaling op 30 September i p v 31 Oktober) 'n ontbindende voorwaarde is. Die gevolg van die onderneming om 'n bonus te betaal tree reeds op 30 September in werking maar die weeropheffing van daardie gevolg word afhanklik gestel van dieselfde onsekere toekomstige gebeurtenis: voortgesette dienslewering deur die werknemer tot 31 Oktober. Dit is in die onderhawige saak

egter

egter onnodig om die betrokke voorwaardes 'n presiese juridiese etiket om te hang. Oorheersend is die feit dat die toekomstige onsekere gebeurtenis waarvan die inwerkingtreding van die betrokke gevolge afhanklik gestel is hier 'n gebeurtenis is wat buite die belastingbetaler se belastingjaar val. Onderhewig aan die voorbehoud hieronder aangestip, gaan ek met eerbied akkoord met die volgende opmerking van FRIEDMAN, R (op 556 B/D):-

"Of die voorwaardes ontbindend of opskortend is, is nie relevant nie. Wat wel relevant is, is dat wanneer die state op 31 Maart opgestel word, daar nie met sekerheid in die geval van enige amptenaar - behalwe diegene wat op daardie datum aftree of wie se dienste op daardie datum weens reorganisasie of swangerskap (in die geval van vroulike werknemers) beëindig word - vasgestel kan word of respondent (d w s die appellant in hierdie Hof) werklik verplig is om betaling op 30 September te maak nie. Sodanige verpligting is aan die voorwaardes onderhewig dat die betrokke amptenaar nie voor 30 September respondent se diens vrywillig verlaat en dat sy diens nie weens wangedrag voor daardie datum beëindig word nie."

Wat

Wat hier gekwalifiseer moet word is die volgende: Met inagneming van die feit dat betaling op 30 September geskied, en afgesien van die uitsonderingsgevalle (nl aftrede weens ouderdom of swak gesondheid, swangerskap, of hervorming van die appellant se bedrywigheide) kan die antwoord op die vraag of die appellant regtens verplig is al dan nie om aan 'n werknemer 'n vakansiebonus te betaal, verstrek word eers op 31 Oktober en nie op 30 September nie. 'n Dergelike regstelling is ook nodig waar die Hof a quo in sy uitspraak (op 556 F) sê:

"Of 'n verpligting ontstaan om 'n bedrag te betaal kan eers op 30 September vasgestel word wanneer sekerheid ontstaan insake die gemelde voorwaardes."

Ingevolge art 82 van Wet 58 van 1962 het die appellant die las gedra om te bewys dat die kommissaris se beslissing om die aftrekkings af te wys verkeerd is.

Dit

Dit blyk geensins dat die kommissaris tot 'n verkeerde
gevolgtrekking geraak het nie, en na my oordeel was die
beslissing van die Hof a quo volkome korrek.

Die appèl word met koste afgewys.

G G HOEXTER, AR

CORBETT, AR	)	
HEFER, AR	)	
NICHOLAS, Wn AR	)	Stem saam
NESTADT, Wn AR	)	