108/98

REPUBLIEK VAN SUID-AFRIKA

DIE HOOGSTE HOF VAN APPèL VAN SUID-AFRIKA

SAAKNOMMER: 120/97 KPA

In die saak tussen:

DIE KOMMISSARIS VAN BINNELANDSE INKOMSTE Appellant

en

A A VAN BLOMMESTEIN Respondent

Coram: Smalberger, Hoexter, Plewman, ARR, Melunsky et Ngoepe, Wn ARR

Verhoor: 5 November 1998

Gelewer: 27 November 1998

UITSPRAAK

HOEXTER, AR:

Dit is 'n appèl teen 'n beslissing van die voltallige regbank (**FRIEDMAN RP, BRAND en FARLAM RR**) van die Provinsiale Afdeling Kaap die Goeie Hoop. Die beslissing van die Hof *a quo* is in die regsverslae opgeteken: *Van Blommenstein v Kommissaris van Binnelandse Inkomste* 1997(3) SA 908(K).

Die appellant is die Kommissaris van Binnelandse Inkomste ("die Kommissaris"). Die respondent boer in die distrik Bredasdorp. Gedurende die tydperk Junie 1989 tot Maart 1991 het die Kommissaris ten opsigte van die vyf belastingjare 1985 tot en met 1989, elkeen waarvan op die laaste dag van Februarie in die betrokke jaar geëindig het, onderskeidelik aanslae gehef. Teen elkeen van gemelde vyf aanslae het die respondent besware aangeteken algar waarvan deur die Kommissaris afgekeur is.

Teen die verwerping van sy besware het die respondent hom sonder welslae

op die Kaapse Inkomstebelasting Spesiale Hof ("die Spesiale Hof") beroep. Die respondent se verdere appèl na die Hof *a quo* het egter met koste geslaag. Met verlof van die Hof benede kom die Kommissaris tans voor hierdie Hof in hoër beroep.

Na die respondent se wyle vader sal as "die erflater" verwys word. Ten tyde van sy oorlyde op 2 September 1984 was die erflater 'n afgetrede boer wat die eienaar was o a van 'n huis ("die woonhuis") te Somerset-Wes; van 'n strandhuis ("die strandhuis") te Struisbaai; asook van sekere plaaseiendomme. Die erflater is deur sy eggenote, die respondent, en sy dogters Lizette en Philine oorleef. Reeds gedurende die jaar 1970 het die erflater tot voordeel van Lizette en Philine die Philip van Blommestein Trust ("die PvB Trust") gestig. Op 23 Maart 1984 het die erflater 'n testament ("die testament") gemaak waarby hy as sy erfgename aangewys het sy eggenote (hierna "die weduwee" genoem) ; sy dogters Lizette en Philine ; die kinders van Lizette en Philine ; en die respondent. Die appèl spruit

voort uit die implementering van die testament.

In klousule 3 van die testament het die erflater die inhoud van die woonhuis en sy motorvoeruig aan die weduwee bemaak. In klousule 4 het hy die strandhuis en die inhoud daarvan aan die respondent, Lizette en Philine bemaak. In klousule 5 het hy die woonhuis aan Lizette en Philine bemaak, onderhewig egter aan 'n lewenslange vruggebruik ten gunste van die weduwee.

Klousules 6,7, 8 en 9 van die testament het bemakings van kontant aan Lizette en Philine en aan hulle kinders bevat. In klousule 6 het die erflater, onderhewig aan die inhoud van klousule 10, as prelegaat aan die PvB Trust bemaak 'n kontant bedrag gelykstaande aan die verskil tussen R150 000 en die bedrag alreeds in die PvB Trust gestort. In klousule 7, en onderhewig aan paragraaf (c) van klousule 10.5, het die erflater as 'n prelegaat aan Lizette en Philine elk 'n kontant bedrag van R25 000 bemaak. In klousules

8 en 9 het die erflater, onderhewig aan sekere voorwaardes, as prelegate bemaak 'n kontant bedrag van R175 000 aan die kinders van Lizette en 'n kontant bedrag van R175 000 aan die kinders van Philine.

In klousule 10 het die erflater aan die respondent die volgende bemaak : (1) alle "plaas vaste eiendomme" wat die erflater besit ; (2) al die erflater se aandele in privaat-maatskappye ; (3) alle bedrae deur privaat-maatskappye aan die erflater verskuldig ; (4) die erflater se aandele in koöperatiewe verenigings- en maatskappye ; en (5) die restant van die erflater se boedel.

Luidens klousule 10.5 van die testament sou bovermelde bemakings aan die respondent onderhewig wees aan die volgende voorwaardes en bepalings :-

> "(a) Dat hy 'n eerste verband, wat pari passu rangeer met enige verbande hierinlater in paragraaf (c) genoem, onderhewig egter aan die bepalings van paragraaf (b) hieronder, oor die plaas vaste eiendomme wat kragtens paragraaf 10.1 hierbo aan hom vererf, registreer vir 'n

bedrag van R100 000.00 (EEN HONDERD DUISEND RAND) ten gunste van my Administrateur, aan wie hy rente daarop moet betaal van datum van my afsterwe teen 9% (NEGE PERSENT) per jaar vir die eerste jaar na my afsterwe en daarna sal die rentekoers jaarliks met 'n ½% (EEN HALWE PERSENT) verhoog totdat die koers van 14% (VEERTIEN PERSENT) bereik word wat die maksimum koers sal bly tot datum van afsterwe van my gesegde eggenote, welke rente halfjaarliks agteruit op die 31ste Maart en 30ste September van elke en iedere jaar tot datum van afsterwe aan my gesegde eggenote betaal moet word. Sodra my Administrateur die rente ontvang moet hy dit, na aftrek [van] sy administrasiekoste, onmiddellik aan my gesegde eggenote oorbetaal totdat sy te sterwe kom. Hierdie verband mag nie opgeroep word solank die rente gereeld op vervaldatum betaal word nie. Indien die verband opgeroep word moet my Administrateur voormelde bedrag belê en administreer op dieselfde wyse hierintevore in paragrawe 8.2 en 8.3 van Klousule 8.0 bepaal. Hierdie trust sal op datum van afsterwe van my gesegde eggenote ten einde loop en moet genoemde verbandakte dan gekanselleer word of indien die verband opgeroep was en die kapitaal belê is moet die trustgoed aan my seun oorgemaak word as sy uitsluitlike eiendom;

(b) Dat indien die kontantfondse en opbrengs van restantbates wat gedurende die beredderingvan my boedel te gelde gemaak is egter onvoldoende is om alle beredderingskoste, boedelbelasting en eise teen my boedel ten volle te vereffen dan sal my seun aanspreeklik wees vir betaling van 'n bemaakprys aan my boedel in 'n bedrag gelykstaande aan sodanige tekort en gemagtig wees om 'n lening daarvoor aan te gaan en as sekuriteit daarvoor bogemelde plaas vaste eiendomme onder eerste verband te beswaar, in welke geval die verbande waarna in paragrawe (a) en (c) verwys word dan ondergeskik sal wees aan, en rangeer na, sodanige verband;

(c) Dat indien die kontantfondse en opbrengs van restantbates wat gedurende die beredderingvan my boedel te gelde gemaak word egter onvoldoende is, nadat alle beredderingskoste, boedelbelasting en eise teen my boedel daaruit vereffen is, om die prelegate hierintevore in Klousules 6.0 tot 9.0 gemeld ten volle te vereffen dan sal my seun aanspreeklik wees vir betaling van 'n bemaakprys aan my boedel in 'n bedrag gelykstaande aan sodanige tekort en gemagtig wees om die bedrag waarvoor hy aldus aanspreeklik voor sal wees, te versekureer deur middel van eerste verbande oor die plaas vaste eiendomme hierbo in paragraaf 10.1 beskryf ten gunste van die betrokke trusts en legatarisse

wat pari passu sal rangeer met die verband hierbo in paragraaf (a) genoem, onderhewig aan die bepalings hierintevore in paragraaf (b) vervat, welke verbande rente sal dra teen 10% (TIEN PERSENT) per jaar gereken vanaf datum van my afsterwe, betaalbaar aan die betrokke trusts en legatarisse halfjaarliks agteruit op die 30ste Junie en 31ste Desember van elke en iedere jaar. Die kapitaal verskuldig kragtens die verbande wat ten opsigte van die legate in Klousules 6.0, 8.0 en 9.0 genoem gepasseer is, moet oor 'n tydperk van 10 (TIEN) jaar en dié in Klousule 7.0 genoem oor 'n tydperk van 2 (TWEE) jaar in gelyke jaarlikse paaiemente gedelg word, die eerste waarvan betaalbaar is op die 31ste Desember van die jaar wat volg op die Kalenderjaar waarin ek te sterwe gekom het; en daarna op die 31ste Desember van elke en iedere jaar totdat die verband ten volle gedelg is. Ek bepaal hiermee dat die legate in Klousules 6.0 tot 9.0 genoem in dieselfde volgorde as waarin dit bemaak is uit beskikbare boedelfondse betaal moet word en dat alleenlik die tekort op die legate soos voormeld versekureer moet word;

(d) Dat gedurende die duur van die vruggebruik van my gesegde eggenote oor die vaste eiendom hierintevore in Klousule 5.0 beskryf, sal my seun aanspreeklik wees vir alle koste verbonde aan die behoorlike instandhouding

> daarvan en betaling van alle eiendomsbelasting wat jaarliks daarop gehef word, premies op brand- en onlusteversekering en alle ander uitgawes en koste wat in verband staan met voormelde eiendom."

In die Afdeling Bredasdorp was die erflater die eienaar van die volgende plase : (a) "Melkkamer" ; (b)(1) gedeelte van die plaas "Blaauweklip" ; (b)(2) gedeelte van die plaas "Rietfontein". Die plase in (b)(1) en (2) is onder dieselfde verdelingstransport gehou en na hulle sal hierna gesamentlik as "Blaauwklip" verwys word. Voor die erflater se aftrede het hy en die respondent saam op "Blaauwklip" geboer. Die erflater het "Blaauwklip" aan 'n maatskappy, Blaauwklip Landgoed (Edms) Bpk ("die maatskappy") verhuur. Die aandele in die maatskappy is in gelyke dele deur die erflater, die weduwee en die respondent gehou.

Die gewysigde Eerste en Finale Likwidasie- en Distribusierekening in die erflater se boedel is op 4 Februarie 1985 onderteken. Daarvolgens is aan

die respondent die volgende bates (met die respektiewe waardes daarvan daarnaas aangedui) aan die respondent oorgedra :-

"Blaauwklip"................................	R 1 114 750
"Melkkamer"................................	685 350
Aandele in die maatskappy............	3 916
Ander (insluitende 'n derde onder= verdeelde aandeel in die standhuis..	42 177
	1 846 193
Min kontant tekort	965 801
	R 880 392

Kort nadat "Melkkamer" aan hom oorgedra is, het die respondent hierdie plaas verkoop. Die plaas "Blaauwklip" het hy egter behou. In 1985 is die maatskappy in 'n beslote korporasie, Blaauwklip Landgoed BK ("BLbk") omskep. Gedurende die 1985-1989 aanslagjare het BLbk 'n jaarlikse huurgeld van R45 000 betaal. Die boerebedrywighede op "Blaauwklip" is namens BLbk deur die respondent behartig, en daarvoor het BLbk aan die respondent 'n salaris betaal.

Ter uitvoering van die bepalings van die testament het die respondent verskeie verbande teen "Blaauwklip" laat registreer. Ingevolge klousule 10.5(a) is 'n verband ten bedrae van R100 000 ten gunste van die erflater se administrateur geregistreer. Geen geld is egter daadwerklik uit hoofde van gemelde verband voorgeskiet nie. Die verband het gedien slegs as sekuriteit vir die halfjaarlikse betalings wat die administrateur (na ontvangs van die verbandrente) ingevolge klousule 10.5(a) aan die weduwee betaal het. Vervolgens sal geriefshalwe na hierdie betalings as "die bedrae aan die weduwee betaal" verwys word.

Die tekort wat die erflater by klousule 10.5(b) van die testament in die vooruitsig gestel het, het R130 000 bedra. Hierdie bedrag het die Respondent van die PvB Trust geleen. Die lening is met 'n verband oor "Blaauwklip" ten gunste van die PvB Trust verseker.

In klousules 8.1 en 9.1 van die testament het die erflater bepaal dat sy

prelegate aan die kinders van Lizette en Philine respektiewelik geplaas moet word onder die beheer van sy administrateur wat dit in trust moet hou totdat dit op die begunstigdes oorgaan. Ingevolge klousule 10.5(c) het die respondent twee verdere verbande van R175 000 elk ten gunste van gemelde twee trusts laat registreer. Vervolgens sal geriefshalwe na die rente wat op hierdie twee verbande betaal is as "rente aan die susters betaal" verwys word.

Teenoor die Kommissaris is namens die respondent deurentyd as standpunt gestel dat die rente aan die susters betaal ingevolge art 11(a) van die Inkomstebelastingwet, nr 58 van 1962 ("die Wet") as aftrekbare onkoste toegelaat moet word. Wat betref die status van die bedrae aan die weduwee betaal, egter, was die besware t o v die aanslae vir die belastingjare 1986-1989 nòg gelykluidend nòg konsekwent. Die strekking van die besware wat in hierdie verband namens die respondent by die Kommissaris aangeteken is, kan kortliks soos volg opgesom word :-

(a) **<u>Die 1985, 1986 en 1987 jare van aanslag</u> :**

Die beswaar vir elkeen van hierdie drie aanslae het op die volgende neergekom :-

> "Ingevolge die klousule 10.5 (a) van die testament... is dit duidelik dat die bemaking van die plaas Blaauwklip voorwaardelik was...indien die belastingpligtige die bemaking wou aanvaar en inkomste daaruit wou verdien (wat hy inderdaad gedoen het) kon hy dit slegs doen met die gepaardgaande rentelas. Daar is dus hoegenaamd geen twyfel dat die rente aldus betaal aangegaan is by die voortbrenging van die huurinkomste en gevolglik aftrekbaar ingevolge artikel 11(a) van die Inkomstebelastingwet. Die uitgawe is ook nie 'n privaatuitgawe nie en die aftrekking word gevolglik nie ingevolge artikel 23(g) van die Inkomstebelastingwet verbied nie."

(b) **<u>Die 1988 jaar van aanslag</u> :**

Namens die respondent is aangevoer -

(1) "...dat die bedrag van die annuïteit wat die belastingpligtige in terme van klousule 10.5 (a) van die testament moet oorbetaal, hom in sy fidusiêre hoedanigheid toegeval het en dus nie by sy bruto inkomste ingesluit moes gewees het nie."

EN IN DIE ALTERNATIEF

(2) Verder voldoen die onkoste aangegaan by rente in terme van...klousule 10.5 (a) aan die vereistes van artikels 11(a) en 23(g) synde die onkoste te wees aangegaan by die voortbrenging van inkomste vir bedryfsdoeleindes en is derhalwe aftrekbaar by die vasstelling van belasbare inkomste in terme van die Inkomstebelastingwet."

(c) **Die 1989 jaar van aanslag :**

Die beswaar is soos volg ingeklee -

"Die belastingpligtige het...nie die bedrag van die annuïteit in sy persoonlike hoedanigheid ontvang vir doeleindes van die inkomstebelastingwet nie, maar in sy verteenwoordigende hoedanigheid as *fiduciarius*. Hier is nie sprake van 'n persoonlike verpligting wat op die belastingpligtige rus nie en hy kon daarom nie persoonlik op die bedrag van die annuïteit aangeslaan word nie."

(d) **'n Gewysigde beswaar op 30 Augustus 1994 ingedien :**

"In terms of Section 83(7)(c) of the Income Tax Act No 58 of 1962 we request that you consent to our client amending the basis of objecting by the addition of the following grounds :

The amounts paid...in terms of clause 10.5 (a) of the

> Will were claimed as deductible interest in his income tax returns for the years in question, and objection to the assessments disallowing the amounts claimed was lodged on the same basis in respect of the 1985,1986 and 1987 tax years. The objections in respect of the 1988 and 1989 tax years were based on the ground that the amounts in question had erroneously been claimed as deductions, and that a like amount had in fact never 'accrued' to or been 'received' by the said taxpayer within the meaning of these terms in the definition of 'gross income' in the Act. They had been received by the said tax payer in fiduciary capacity and ought never to have been included in his gross income. It can safely be assumed that if the appeal proceeds this is the argument that will be pursued on behalf of the said tax payer in respect of all five years of assessment."

Of die toestemming in die brief van 30 Augustus 1994 namens die respondent aangevra ooit formeel deur die Kommissaris verleen is, blyk nie uit die stukke voor ons nie. Per slot van sake is voor die Spesiale Hof en weer eens voor die Hof *a quo* op die volgende tweeledige grondslag betoog : (1) dat die bedrae aan die weduwee betaal inderwaarheid in 'n fidusiêre hoedanigheid deur die respondent ontvang is en dat dit by

berekening van sy bruto inkomste uitgesluit moet word : en (2) dat die rente aan die susters betaal kragtens art 11(a) saamgelees met art 23(g) van die Wet as aftrekkings van die huurgeld-inkomste wat hy van BLbk ontvang het, toegelaat moet word.

Die Spesiale Hof het albei hierdie betoë verwerp. Die argument dat die bedrae aan die weduwee betaal deur die respondent as *fiduciarius* ontvang het, en dat dit derhalwe nie deel van sy bruto inkomste uitgemaak het nie, het die President van die Spesiale Hof (**CONRADIE R**) soos volg afgemaak:-

> "Al wat...oor hierdie betoog gesê hoef te word, is dat die erflater se testament *in casu* geen aanduiding van 'n *fideicommissum* bevat nie. Die doel wat die erflater voor oë gehad het, kon net so goed bereik word die oplegging van 'n *modus* wat minder beswarend is. Dit

> is myns insiens duidelik dat ons hier met 'n doodgewone *modus* te doen het."

Wat betref die tweede geskilpunt het die respondent voor die Spesiale Hof aangevoer dat by aangaan van die betrokke verbandverpligtinge dit noodwendig sy voorneme was om 'n inkomstevoortbrengende bate te bekom ; en dat uit hoofde daarvan die rente aan die susters betaal, afgetrek moet word van die huurgeld wat die respondent van BLbk ontvang het. Hierdie argument het ook nie by die Spesiale Hof ingang gevind nie. Na die oordeel van die Spesiale Hof het die respondent by aanvaarding van sy erfenis (en daarmee saam die verpligting om die bemaakprys te betaal) hom insgelyks daartoe verbind om aan die erflater se bedoeling uitvoering te gee ; en kon die respondent nie enige ander voorneme gekoester het nie. Die rente aan die susters betaal, aldus die bevinding van die Spesiale Hof, was om hulle te vergoed vir die uitgestelde betaling van kapitaal aan hulle; en aan daardie bedoeling van die erflater soos in die testament vasgelê, kon die respondent nie verander nie.

Daarbenewens het daar na die oordeel van die Spesiale Hof geen voldoende en enge verband bestaan tussen die verbande gepasseer ingevolge klousule 10.5(c) en die inkomste-oplewerende bedrywighede op Blaauwklip nie. In hierdie verband het die President van die Spesiale Hof in sy uitspraak opgemerk :-

> "As 'n belastingpligtige 'n plaas koop en 'n lening moet aangaan om dit te finansier, is die rente op die geleende geld deel van die koste wat hy moet aangaan om 'n produktiewe bate te bekom. Die rente vorm dan deel van sy produksiekoste. Hier is die rente nie produksiekoste nie. Die geld is nie geleen en, byvoorbeeld, in die plaasbedrywighede teruggeploeg nie. Dit vorm nie deel van die kapitaal van die plaasbedryf nie. Die lening is nie deur die appellant aangegaan ten einde homself in staat te stel om te boer nie."

Vir sy betoog dat die bedrae aan die weduwee betaal deur die belastingpligtige bloot as *fiduciarius* ontvang is, en dat dit hom nie persoonlik toegeval het nie, het die respondent se advokaat voor sowel die

Spesiale Hof as die Hof *a quo* hom verlaat op die beslissing van hierdie Hof in *Holley v Commissioner for Inland Revenue* 1947(3) SA 119(A), waarna vervolgens as "die *Holley*-saak" verwys sal word. In die *Holley*-saak het die erflater sy onverdeelde aandeel in 'n plaas waarop 'n wattelaanplanting gestaan het, asook sy aandeel in 'n vennootskapsboerdery op die plaas aan die appellant bemaak. Die appellant was die seun van die erflater se broer en mede-vennoot. Die bemaking is daaraan ondergewig gestel dat solank as wat die erflater se weduwee lewe die appellant sekere jaarlikse gelde aan haar sou betaal. Die twispunt was of gemelde bedrae deur die appellant in sy persoonlike hoedanigheid "ontvang" is. By 'n ontleding van die erflater se testament en aan die hand van die omliggende omstandighede van die geval het hierdie Hof beslis dat die appellant die posisie beklee het van 'n *fiduciarius* wat die bemaakte bates gehou het onderhewig aan 'n *fideicommissum* ten gunste van die weduwee. Vir doeleindes van die Inkomstebelastingwet, nr 31 van 1941 (die voorganger van die Wet) was die appellant, aldus hierdie Hof se beslissing, bloot 'n verteenwoordigende

belastingpligtige. Ten opsigte van die jaarlikse gelde wat hy aan sy tante betaal het, kon die belastinggaarder derhalwe die appellant nie in sy persoonlike hoedanigheid aanslaan nie. In die *Holley*-saak is tot die slotsom geraak dat die weduwee die geld in werklikheid van die erflater en nie van die appellant self nie ontvang het.

Teen die agtergrond hierbo geskets, moet daar nou na die beslissing van die Hof *a quo* gekyk word. Sy eenparige uitspraak is by monde van regter **BRAND** gelewer. Wat die eerste geskilpunt betref, het die Kommissaris se advokaat voor die Hof benede betoog dat die bedrae aan die weduwee betaal deur die appellant ontvang is nie as *fiduciarius* vir oorbetaling aan die weduwee nie, maar dat hy dit ontvang het as deel van sy bruto inkomste ; en dat die bedrae aan die weduwee uit die bruto inkomste van die appellant betaal is ter nakoming van 'n blote *modus* of lasbepaling waaraan sy erflating onderworpe gemaak is.

Hierdie betoog namens die Kommissaris is deur die Hof benede verwerp. By vergelyking van die feite van die onderhewige geval met dié van die *Holley*-saak was daar na die oordeel van die Hof *a quo* [sien 918C par [31] van die verslag] "geen verskil...wat so wesenlik is dat dit 'n onderskeiding in beginsel regverdig nie." Dientengevolge het **BRAND R** in verband met die eerste geskilpunt tot die volgende gevolgtrekkings [sien 918D-F] geraak :-

> "[32] Dit volg dat hierdie Hof, na my mening, deur die beslissing in die *Holley*-saak gebonde is om mnr *Emslie* gelyk te gee in sy betoog dat appellant die bedrae wat hy aan sy moeder oor betaal het as *fiduciarius* ontvang het en dat dit derhalwe van sy bruto inkomste uitgesluit moet word...
>
> [33] By wyse van 'n alternatiewe betoog, het mnr *Emslie* aangevoer dat die bedrae wat appellant aan sy moeder betaal het van sy bruto inkomste uitgesluit word, selfs al word bevind dat appellant nie die bedrae as *fiduciarius* ontvang het nie, maar dit uit hoofde van 'n *modus* aan sy moeder oorbetaal het. As grondslag vir hierdie betoog, is aangevoer dat appellant selfs in dié geval die betrokke bedrae bloot as 'n geleibuis na sy

> moeder ontvang het. In die lig van die bevinding ten gunste van appellant wat uit die voorgaande blyk, is 'n oorweging van hierdie betoog egter onnodig."

Wat betref die tweede vraag, nl of die rente wat die respondent betaal het op die verbande geregistreer uit hoofde van klousules 10.5 (b) en (c) van die testament as aftrekkings toegelaat moet word, het die Hof *a quo* ook nie met die bevinding van die Spesiale Hof saamgestem nie. Hieromtrent het **BRAND R** hom soos volg [sien 919G-920E] uitgelaat :-

> "[39] Dit is, met respek, klaarblyklik so dat appellant nie kon verander aan die testateur se bedoeling oor hoe die bemaakprys wat in klousules 10.5(b) en 10.5(c) gestipuleer word, aangewend moet word nie. Hierdie feite is egter, myns insiens, nie 'n antwoord op mnr *Emslie* se argument aangaande appellant se bedoeling nie.
>
> [40] Mnr *Emslie* se argument is dat appellant 'n keuse gehad het of hy die erflating aan hom wou aanvaar of nie. Toe hy besluit het om die erflating te aanvaar, moes hy noodwendig die verpligting aanvaar om die bemaakprys te betaal.

Sy erflating het, onder meer, inkomstegenererende bates ingesluit. Die effek van appellant se aanvaarding van hierdie verpligting was dus om inkomstegenererende bates te bekom en dit was noodsaaklik ook die bedoeling waarmee hy die verpligtings aangeneem het. Met die logika van hierdie argument kan, myns insiens, nie fout gevind word nie.

[41] Appellant se bedoeling by aanvaarding van die verpligting om die bemaakprys te betaal moet, myns insiens, nie verwar word met die testateur se bedoeling oor hoe die bemaakprys aangewend moet word nie. Hierdie twee bedoelings is nie alleen van mekaar te onderskei nie, maar is ook nie botsend nie en kan naas mekaar bestaan. Die oorweging deur die Hof *a quo*, dat die bedoeling met die bemaakprys reeds deur die testateur bepaal is en dat appellant derhalwe nie 'n bedoeling in hierdie verband kon vorm nie, is dus, na my respekvolle mening, 'n *non sequitur*.

[42] Anders as die Hof *a quo* kan ek vir doeleindes van die onderhawige, ook geen beginselverskil sien tussen appellant se geval en dié van die belastingpligtige wat 'n plaas koop en 'n renteverpligting aangaan om die koopprys te finansier nie. Ook in appellant se geval kan,

> myns insiens, gesê word dat die renteverpligting 'koste is wat hy moes aangaan om 'n produktiewe bate te bekom'. Die stelling deur die Hof *a quo* dat, in die onderhawige geval appellant 'nie geld geleen het om, byvoorbeeld, in sy plaasbedrywighede terug te ploeg nie' is, myns insiens, met respek, eweneens waar van die belastingpligtige wat 'n renteverpligting aangaan om die koopprys van die plaas wat hy gekoop het te finansier."

In die loop van argument voor die Hof *a quo* is verder onder die soeklig gewerp die probleem dat die respondent nie slegs produktiewe bates geërf het nie ; en, wat meer is, dat hy "Melkplaas" nie produktief aangewend het nie. Heel tereg het **BRAND R** [sien 921E-F, para [48]] die aandag op die volgende feite gevestig :-

> "Hy [respondent] het dus die verbandverpligtinge aangegaan om, onder meer, ook 'n onverdeelde aandeel in 'n strandhuis te bekom. Voorts het appellant [respondent] reeds vroeg al die plaas Melkkamer verkoop. Appellant [respondent] het dus die verpligting

om die bemaakprys te betaal - en die meegaande renteverpligting - aanvaar om produktiewe bates sowel as onproduktiewe bates te verkry."

Aan die hand van die opmerkings van **CORBETT, AR** in *Commissioner for Inland Revenue v Nemojim (Pty) Ltd* 1983(4) SA 935(A) te 951D het die Hof *a quo* ter oplossing van hierdie probleem die beginsel van toedeling aangewend. In hierdie verband het die respondent se advokaat in bedenking gegee dat die produktiewe bates deur hom geërf deur die plaas "Blaauwklip" tesame met die aandele in die maatskappy verteenwoordig word. In die Likwidasie- en Distribusierekening is aan gemelde bates onderskeidelik die waardes van R1 114 750 en R3 916 (= R1 118 666 in totaal) toegeken. Volgens dieselfde rekening is die totale waarde van die respondent se erfenis R1 846 193. Hiervolgens het die produktiewe bates op 60% van die respondent se totale erfenis neergekom, en, aldus die betoog, moet die respondent toegelaat word om 60% van die rente wat hy betaal het, af te trek. Namens die Kommissaris is nie teen die voorgestelde toedeling beswaar gemaak nie. Die Hof benede het dit as billik aanvaar en toegepas.

Bygevolg het die Hof *a quo* beveel dat die respondent se appèl teen die Spesiale Hof se beslissing met koste slaag. Hy het die respondent se belastingaanslae vir die betrokke jare ter syde gestel en gelas dat die Kommissaris gemelde aanslae aan die hand van sy uitspraak moet regstel [sien 922D].

Voor ons is die appèl beredeneer deur dieselfde advokate (mnr *De Haan* namens die Kommissaris en mnr *Emslie* namens die respondent) wat voor die Hof *a quo* verskyn het. Dit is gerieflik om die tweede geskilpunt in die saak (nl of die rente wat die respondent betaal het op die verbande passeer uit hoofde van klousules 10.5(b) en (c) as aftrekkings toegelaat moet word) eerste en kortweg af te handel. Dienaangaande het mnr *De Haan* ronduit erken dat dit moeilik is om enige beginselverskil te bespeur tussen die respondent se posisie in die onderhawige geval en dié van 'n belastingpligtige wat 'n plaas koop en 'n renteverpligting aangaan om die koopprys te finansier. Voorts het mnr *De Haan* toegegee dat vir geval

gemelde rente regtens aftrekbaar sou wees, die toedeling deur die Hof *a quo* aangewend (aftrekking van 60% van die rente betaal) korrek was. Hierdie toegewings tref my as nugter en weloorwoë. Wat betref die tweede twispunt volstaan ek deur te sê dat na my beskeie mening die beskouing van die Hof *a quo* volkome suiwer en korrek is ; en dat die appèl teen hierdie bevinding nie kan slaag nie.

Voor hierdie Hof het mnr *Emslie* in sy betoog namens die respondent weer eens sterk op die gesag van die *Holley*-saak gesteun. Daarenteen het mnr *De Haan* namens die Kommissaris aangevoer dat waar die opbrengs nie 'n bate in sy boedel was nie die testateur in die *Holley*-saak regtens nie by magte was om dit aan die weduwee te bemaak nie ; dat die *Holley*-saak verkeerd beslis is ; en dat die regsfiguur ter sprake in sowel die *Holley*-saak as in die onderhawige appèl 'n blote lasbepaling (*modus*) is.

Vroeër in hierdie uitspraak is reeds in breë trekke aangedui waaroor dit in

die *Holley*-saak gegaan het. Dit is nou nodig om die *ratio* in daardie beslissing onder die loep te neem. **DAVIS Wn AR** (met wie **WATERMEYER HR** en **HATHORN Wn AR** saamgestem het) het in sy uitspraak (op 127) aanvaar dat die testateur in daardie saak :-

> "was not looking to him [sy neef die belastingpligtige] to provide out of his private means this £700 [die jaarlikse bedrag aan die weduwee betaalbaar]..."

Hierdie bevinding het gesteun op die Hof se afleiding dat ten tyde van die testament die belastingpligtige :-

> "...possessed nothing ; and his uncle [die testateur] must have known this."

Voorts verklaar die belese regter (op 127) :-

> "Bearing this context in mind, the question is : what means did the testator intend to employ to make it as

> certain as he could that his widow would in fact receive her annuity ?"

Hierdie vraag het **DAVIS Wn AR** (op 127 *in fin*) soos volg beantwoord :-

> "Now the obvious way in which the testator could best secure his object was by the imposition of a *fideicommissum*."

Daarna haal **DAVIS Wn AR** (op 128) die tersaaklike bepalings van die bemaking soos volg aan :-

> "I give the all-important words in italics. He made the bequest to his nephew of the immovable property,
>
> > 'as well as the whole of my interest in the partnership business of Holley Brothers, *both bequests being made subject to the following conditions* : (b) He, my said nephew James Hunt Holley, shall pay to his aunt, my wife, Francis Annie Holley, during the term of her natural life, a sum of seven hundred punds (£700) per annum.'"

In die *Holley*-saak is in argument namens die belastinggaarder ter oorweging gegee dat die aangehaalde bepalings nie op die instelling van 'n *fideicommissum* gedui het nie. Hierdie betoog het die belese regter (op 128) summier in die volgende woorde verwerp :-

> "How can it be suggested that this is not apt language to impose a *fideicommissum* it is somewhat difficult to appreciate. *I can see no difference between a bequest to A. of £1,000 with a direction that he shall hand over £500 to B. and a bequest of £1,000 to A. on condition that he shall hand over £500 to B."* (My kursivering.)

Op die woorde wat in bostaande aanhaling gekursiveer is, vind mens in **"The Law of Succession"** van *Corbett, Hahlo & Hofmeyr* (op bl 349 <u>voetnota</u> **167**) die volgende kommentaar :-

> "With respect, however, there does appear to be a fundamental difference in principle."

Dat daar inderdaad 'n wesensverskil bestaan tussen die twee bemakings

waarna **DAVIS Wn AR** in die aangehaalde passasie verwys, val nie te betwyfel nie. Die fundamentele onderskeid word in "**Die Suid-Afrikaanse Erfreg**" (*van der Merwe, Rowland & Cronje*) op bl 282 duidelik soos volg verwoord :-

> "Van die opskortende voorwaarde verskil die *modus* daarin dat die *modus* nie 'n vertraging van die *dies cedit* tot gevolg het nie. By die *modus* word die begunstigde na die dood van die erflater onverwyld reghebbende t.o.v. die nagelate voordeel en is dan onderhewig aan die verpligting om aan die *modus* uitvoering te gee. By die opskortende voorwaarde word die bevoordeelde nie voor vervulling van die voorwaarde reghebbende nie en rus daar ook geen verpligting op hom om, waar moontlik, tot vervulling van die voorwaarde mee te werk nie. Anders gestel : *Conditio differt non cogit ; modus cogit non differt*. Gevolglik bestaan daar 'n prinsipiële verskil tussen die geval waar 'n testateur aan A 'n plaas laat, gekoppel met die verpligting om aan B te betaal en die geval waar die testateur aan A 'n plaas legateer, mits A aan B R40 000 betaal."

Hier dien verder gemeld te word dat by twyfel of 'n betaling in 'n testament

'n *modus* of 'n voorwaarde daarstel daar volgens **VOET** 35.1.14 (**Gane** se vertaling) 'n vermoede ten gunste van die bestaan van eersgenoemde intree :-

> "*Presumption in favour of purpose rather than condition.* But so often as it appears doubtful whether a condition or a purpose has been attached to an institution or legacy, the presumption should be rather for a purpose than for a condition. That is because in terms of what has been said above a purpose makes a disposition unconditional, and such is fuller and more complete than a conditional disposition. Moreover in doubt an inference of wish ought to be drawn in favour of that which is more complete."

Ek keer terug na die redenasie in die *Holley*-saak. Volgens **DAVIS Wn AR** was dit op die feite van die geval voor hom heel duidelik (op 129) :-

> "that the benefit to the widow was bequeathed to her by way of a *fideicommissum* by the testator himself and

> was not intended to come from the appellant."

Vervolgens het **DAVIS Wn AR** dit nodig geag om te oorweeg of dusdanige *fideicommissum* regtens geoorloof sou wees. In hierdie verband het die belese regter (op 130) hom soos volg uitgelaat :-

> "The only real difficulty that I feel on this aspect of the case is in regard to the imposition of the *fideicommissum* on the income (*reditus*) or fruits (*fructus civiles*) of the business. For to bring these about the nephew had, at least to some extent, to put his own labours into the business and to that extent they were the fruit of those labours..."

Die bevinding in die *Holley*-saak het in hierdie Hof se beslissing in *Van der Merwe v Sekretaris van Binnelandse Inkomste* 1977(1) SA 462(A) ter sprake gekom. Die meerderheidsuitspraak is deur **RABIE AR** gelewer. Nadat hy (op 477A-C) die feite van die *Holley*-saak opgesom het, het **RABIE AR** opgemerk :-

"Die Hof het die gedagte van 'n *fideicommissum* met betrekking tot die winste as 'n 'real difficulty' (bl. 130) gevoel aangesien die winste, tot sekere hoogte altans, die produk van die persoonlike arbeid van Holley sou wees, maar het tog bevind dat 'the benefit to the widow' (insluitende die winste)

> 'was bequeathed to her by way of *fideicommissum* by the testator himself and was not intended to come from the appellant'.

...

(*Oor die vraag of 'n mens in Holley se saak met 'n fideicommissum dan wel eerder met 'n bemaking sub modo te doen gehad het, hoef nie hier ingegaan te word nie.* Kyk prof. B. Beinart se artikel 'Liability of a Deceased Estate for Maintenance" in *Acta Juridica*, (1958) op bl. 94 by voetnoot 19 en bl. 97 by voetnoot 43, asook sy artikel '*Fideicommissum* and *Modus*' in *Acta Juridica*, (1968) op bl. 185 by voetnoot 194)." (My kursivering.)

GOUDSMIT, "*Pandecten-Systeem*" (De Tracy Gould vertaling) gee op bl 172-3 van "*modus*" die volgende omskrywing :-

"The name *modus* was applied to a clause to a deed of

gift or a Testament, and by which the donor or testator imposes upon him on whom he confers a gift, the charge of employing it, wholly or in part, for certain specified purposes, or the duty of doing something else which restricts or diminishes the extent of the gift or legacy."

VOET, 25.1.12 (**Gane** se vertaling) verduidelik soos volg :-

> "**Purpose (*modus*) defined, and distinguished from condition.-** Purpose is an addition pointing out what the deceased wishes to take place after the acceptance of a legacy or inheritance, for instance 'that the heir or legatee shall erect a memorial' and so forth. It makes a legacy unconditional, and does not prevent transmission to heirs if the legatee dies after the testator before the fulfilment of the purpose. In this it differs from a condition."

SOHM, *"Institutes of Roman Law"* (Ledlie se vertaling) sê (op bl 215) :-

> "Where a right is conveyed *sub modo* - as where A makes B a gift of property, requiring him at the same time to give £10 to C - the effect is not the same as in a case of a condition. The *modus* has no 'real' effect on the right conveyed. That is to say, it does not impress the right with a particular character as against any one that acquires it ; it does not encumber the right in the

> sense of making it defeasible. The recipient (B) becomes absolute owner at once, subject to a personal obligation to perform the act required of him."

Na my beskeie oordeel is daar heelwat te sê vir mnr *De Haan* se betoog dat mens in die *Holley*-saak eerder met 'n bemaking *sub modo* as 'n *fideicommissum* te doen gehad het. Om die redes hierna genoem vind ek dit vir doeleindes van die onderhawige saak egter onnodig om enige regstreekse bevinding oor die korrektheid van die *Holley*-saak te maak.

Soos vroeër in hierdie uitspraak aangedui, het die Hof *a quo* van die standpunt uitgegaan dat die feite van die *Holley*-saak en dié van die onderhawige geval dermate ooreenstemming toon dat geen onderskeiding in beginsel tussen die twee nodig is nie. Hierdie beskouing van die Hof benede is voorafgegaan [sien 918, par [31]], deur die volgende opmerkings van **BRAND R** :-

> "Die enigste omringende omstandigheid waarna *DAVIS Wn AR* in die *Holley*-saak verwys, naamlik dat die bates wat Holley geërf het, na die testateur se wete, die enigste bates was waaruit hy 'n inkomste kon verdien, *is ook in hierdie saak aanwesig.* Behalwe vir hierdie opmerking vind ek dit onnodig om die ooreenkomste en verskille tussen die feite van die *Holley*-saak en dié van die onderhawige saak in besonderhede te ontleed..." [My kursivering.]

In die *Holley*-saak was die oorheersende vraag wat die testateur se bedoeling was m b t die bron van die jaarlikse gelde wat sy weduwee sou ontvang. Lotsbepalend by hierdie ondersoek was **DAVIS Wn AR** se reedsgenoemde bevinding (op 127) dat in 1938 die belastingpligtige in daardie saak:-

> "...possessed nothing ; and his uncle [die testateur] must have known it."

Veral hierdie bevinding was die grondslag van die Hof se afleiding dat die testateur bedoel het dat die belastingpligtige self nie die bron kon of moes

wees van die jaarlikse gelde aan die weduwee nie.

Nou is die vraag of die erflater in die onderhawige geval bedoel het dat die bedrae aan die weduwee betaal noodwendig moet kom uit die *inkomste* wat die respondent d m v die geërfde bates sou verdien. Wat onmiddellik opval, egter, is dat die geldsake van die respondent nouliks met dié van die behoeftige belastingpligtige in die *Holley*-saak vergelykbaar is. ***Prima facie***, so meen ek, dui in die eerste plek die bepalings van klousule 10.5 (a) van die testament daarop dat die erflater voorsien het dat die respondent 'n lening van R100 000 d m v verbande oor die plaaseiendomme sou verkry. Die respondent het egter klaargekom sonder dat enige geld daadwerklik teen die verband oor "Blaauwklip" aan hom betaal is. Verder insiggewend is die feit dat die respondent "Melkkamer" (wat teen 'n waarde van R685 350 aan hom oorgedra is) teen 'n prys van R1 165 092 verkoop het, waarby die respondent 'n kapitale wins van R479 742 losgeslaan het. In die uitspraak van die Spesiale Hof het die President tereg daarop gewys dat wat die

verkoop van "Melkkamer" ingebring het :-

> "...genoeg sou gewees het om die boedeluitgawes en legate te betaal."

Die respondent se balansstaat op 28 Februarie 1985 toon 'n toename van R89 952 aan op sy "ledebelange" by die BLbk. Die aantekeninge by die respondent se finansiële state vir die jaar geëindig 28 Februarie 1985 dui o a aan dat die respondent by Boland Bank 'n vaste deposito ten bedrae van R901 489-45 gehad het. Na my beskeie oordeel verskil die tersaaklike feite van die *Holley*-saak wesenlik van dié van die onderhawige geval. By beregting van die appèl voor ons kan die beslissing in die *Holley*-saak m i nie nuttig aangewend word nie.

Die erflater se testament verwys nie na die instelling van 'n *fideicommissum* nie ; en geen fonds word aangewys as bron van die bedrae aan die weduwee betaal nie. In die onderhawige saak, so meen ek, is daar nie die geringste

aanduiding dat die erflater 'n *fideicommissum* m b t die inkomste uit die geërfde bates verdien, beoog het nie. By gewone letterlike uitleg van klousule 10.5 (a), so meen ek, blyk dit dat die erflater ten opsigte van die bedrae aan die weduwee betaal 'n *modus* geskep het wat 'n prestasieverpligting op die respondent plaas. By aanvaarding van sy erflating het die respondent volwaardige eienaar geword van die bates aan hom bemaak. Die bedrae aan die weduwee betaal, het sy nie uit die erflater se boedel nie maar regstreeks van die respondent ontvang.

Soos vroeër darop gewys, het die respondent voor die Hof *a quo* by wyse van 'n alternatiewe betoog aangevoer dat indien die betalings aan die weduwee uit hoofde van 'n *modus* (in teenstelling met 'n *fideicommissum*) sou geskied, dat ook in dié geval die respondent regtens bloot as 'n geleibuis opgetree het ; en dat die bedrae aan die weduwee betaal bygevolg nie deel van sy bruto inkomste uitmaak nie. Dieselfde argument word weer in die respondent se betoogshoofde aan hierdie Hof vervat. Sonder om hierdie

alternatiewe argument in die loop van sy mondelinge betoog formeel te laat vaar, het sy advokaat egter nie daarop uitgebrei nie. Na my mening het die alternatiewe argument niks om die lyf nie.

Die besware m b t die 1985, 1986 en 1987 jare van aanslag asook die alternatiewe grond van beswaar m b t die 1988 jaar van aanslag het daarop neergekom dat die bedrae aan die weduwee betaal ingevolge arts 11(a) en 23(g) van die Wet aftrekbaar sou wees. Daarenteen het die hoofgrond van beswaar m b t die 1988 jaar van aanslag asmede die beswaar m b t die 1989 jaar van aanslag aangevoer dat die bedrae aan die weduwee betaal die respondent bloot in sy fidusiêre hoedanigheid toegeval het. In die brief op 30 Augustus 1994 namens die respondent aan die Kommissaris gerig, is aangedui dat die *fideicommissum*-argument die grondslag van die respondent se betoog voor die Spesiale Hof sou daarstel. Dieselfde brief het toestemming gevra tot wysiging van die gronde van beswaar deur die toevoeging van die *fideicommissum*-argument as **bykomende** grond.

Paragraaf (c) van art 83(7) van die Wet beperk 'n beswaarmaker tot die gronde in sy kennigewing van beswaar vermeld, tensy die Kommissaris tot die wysiging van sodanige gronde instem. M b t die 1989 jaar van aanslag is geen wysiging van die grond van beswaar aangevra of toegestaan nie. Origens, en wat betref die 1985-1988 jare van aanslag, staan dit die respondent derhalwe vry om hom op die oorspronklike beswaar (die beweerde aftrekbaarheid van die bedrae aan die weduwee betaal ingevolge arts 11(a) en 23(g) van die Wet) te beroep. Op hierdie oorspronklike beswaar het die respondent hom dan ook in die alternatief tot sy hoof *fideicommissum*-argument verlaat.

Laastens moet op die geldigheid van gemelde beswaar ingegaan word. Ten opsigte van "Blaauwklip" het die BLbk gedurende die 1985-1988 aanslagjare 'n jaarlikse huurgeld van R45 000 aan die respondent betaal. Dit is van hierdie huurgeld dat die respondent die bedrae aan die weduwee betaal, afgetrek wil kry.

By die vasstelling van die belasbare inkomste deur 'n belastingpligtige verkry uit die beoefening binne die Republiek van 'n bedryf word kragtens art 11(a) van die Wet as aftrekkings van sy aldus verkreë inkomste toegelaat -

> "(a) onkoste en verliese werklik in die Republiek aangegaan of gely by die voortbrenging van die inkomste, mits sodanige onkoste en verliese nie van 'n kapitale aard is nie ;"

Art 11(a) dui aan welke onkoste en verliese as aftrekkings veroorloof is. Die negatiewe teenbeeld van art 11(a) vind mens by art 23(g) wat op sy beurt sekere aftrekkings volstrek verbied (vgl *Commissioner for Inland Revenue v Nemojim (Pty) Ltd (supra)* op 946B-947B). Om ingevolge die Wet aftrekbaar te wees, moet die onkoste of verliese waarom dit in 'n bepaalde geval gaan die toets van sowel art 11(a) as dié van art 23(g) deurstaan.

Ingevolge art 23 is ten opsigte van die volgende aangeleenthede in geen geval aftrekkings toelaatbaar, te wete -

> "...
>
> (b) 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 :"

Vir doeleindes van die onderhawige geval is dit na my oordeel onnodig om verder as die bepalings van art 23(g) te kyk. Wat betref die bedrae aan die weduwee betaal, is daar in die voorgelegde getuienis geen krieseltjie wat aandui dat hierdie gelde "geheel en al of uitsluitlik vir bedryfsdoeleindes bestee of uitgegee is nie".

Met die oog op art 23(g) het die respondent se advokaat (ek haal aan uit sy aanvullende betoogpunte wat na afloop van die mondelinge betoë ingelewer is) o a soos volg redeneer :-

> "It is submitted that the amounts paid by the respondent to his mother were laid out or expended wholly or exclusively for the purposes of trade. It was only by accepting the obligation to pay such amounts that the respondent was able to inherit the income-producing assets with which to conduct his trading operations. He made the payments in pursuance of a legal obligation to do so, and it was - it is submitted - *out of the trade income produced by such assets that the respondent was expected by the testator to pay the annuity...*" (My kursivering.)

In die lig van die bevinding wat ek reeds gemaak het dat die bedrae aan die weduwee betaal nie uit die erflater se boedel nie maar regstreeks van die respondent self ontvang is, kan bostaande betoog nie opgaan nie.

Ingevolge art 82 van die Wet het die respondent die las gedra om te bewys dat die Kommissaris se beslissing om die aftrekkings af te wys, verkeerd is. Na my mening het hy hom hoegenaamd nie van sy bewyslas gekwyt nie. Wat betref die bedrae aan die weduwee betaal, het die Spesiale Hof tereg bevind dat dit nie as aftrekkings ingevolge art 11(a) saamgelees met art

23(g) kwalifiseer nie.

Wat betref die tweede geskilpunt in die saak (die vraag of die rente wat die respondent betaal het op die verbande passeer uit hoofde van klousules 10.5(b) en (c) as aftrekkings toegelaat moet word) is reeds aangedui dat die Hof *a quo* tereg die respondent gelyk gegee het. Bygevolg moet in dié mate die appèl afgewys word.

Wat die eerste geskilpunt betref, daarenteen, het ek beslis dat die Hof *a quo* fouteer het by sy bevinding dat die bedrae aan die weduwee betaal deur die respondent ontvang is in sy hoedanigheid as *fiduciarius* ; en dat dit derhalwe van sy bruto inkomste uitgesluit moet word. Daarby het ek verder tot die slotsom geraak dat die besware teen die 1985-1988 jare van aanslag wat op arts 11(a) en 23(g) gesteun het tereg deur die Kommissaris afgewys is. Dit het tot gevolg dat die appèl teen die beslissing van die Hof *a quo* in dié mate moet slaag. Dusdanige uitslag bring verder mee, so meen ek, dat dit die

Kommissaris is wat by hierdie appèl wesenlike welslae behaal.

Om genoemde redes word die volgende bevele uitgereik :-

(1) Die appèl teen die Hof *a quo* se bevinding dat die bedrae aan die weduwee betaal ingevolge klousule 10.5(a) van die testament by die respondent se bruto inkomste uitgesluit moet word SLAAG.

(2) Die appèl teen die Hof *a quo* se bevinding dat die rente wat die respondent betaal het op die verbande geregistreer uit hoofde van klousules 10.5(b) en (c) van die testament afgetrek moet word ingevolge arts 11(a) en 23(g) van die Wet, word AFGEWYS.

(3) Die Kommissaris word gelas om die respondent se belastingaanslae vir die jare van aanslag wat geëindig het op die laaste dag van Februarie 1985, 1986, 1987, 1988 en 1989

in die lig van hierdie uitspraak te wysig en aan te pas.

(4) Die koste van hierdie appèl moet deur die respondent betaal word.

G G HOEXTER

PLEWMAN AR)

MELUNSKY Wn AR) stem saam

NGOEPE Wn AR)

108A/98

REPUBLIEK VAN SUID-AFRIKA

SAAKNR: 120/97

DIE HOOGSTE HOF VAN APPèL VAN SUID-AFRIKA

In die saak tussen:

DIE KOMMISSARIS VAN BINNELANDSE INKOMSTE — **APPELLANT**

en

A A VAN BLOMMESTEIN — **RESPONDENT**

CORAM: SMALBERGER, HOEXTER, PLEWMAN ARR, MELUNSKY *et* NGOEPE Wnd ARR

VERHOOR: 5 NOVEMBER 1998

GELEWER: 27 NOVEMBER 1998

UITSPRAAK

SMALBERGER AR . . .

SMALBERGER AR:

Ek het die voorreg gehad om die uitspraak van my geleerde kollega Hoexter te lees. Ek is dit met hom eens wat betref sy gevolgtrekking ten opsigte van die tweede geskilpunt in die saak.

Wat die oorblywende twispunt betref, gaan ek egter nie akkoord met sy siening dat die tersaaklike feite van die *Holley*-saak wesenlik van dié van die onderhawige geval verskil nie. Ek stem eerder saam, om redes wat volg, met die Hof *a quo* se oordeel (op 918 C), wat deur my kollega aangehaal is, dat daar "geen verskil . . . is wat so wesenlik is dat dit 'n onderskeiding in beginsel regverdig nie".

My kollega meld tereg dat die oorheersende vraag in die *Holley*-saak gegaan het oor die testateur se bedoeling met betrekking tot die bron van die jaarlikse gelde wat sy weduwee sou ontvang. In alle

gevalle van testamentêre uitleg is die bedoeling van die erflater natuurlik van kardinale en deurslaggewende belang. Hy bevind dat die grondslag van die Hof se afleiding dat die testateur nie bedoel het dat die belastingpligtige self die bron kon of moes wees nie geleë is in die bevinding (op 127) dat laasgenoemde op die relevante tyd:

> ". . possessed nothing; and his uncle [die testateur] must have known it."

Hy kontrasteer dan die respondent se geval wat sy vermoëns en bates betref met die van die belastingpligtige in *Holley* se saak. Klaarblyklik is en was die respondent nie iemand wat "possessed nothing" nie. As gevolg van die vermoënsverskil tussen die respondent en die belastingpligtige in *Holley* se saak kom hy dan tot die gevolgtrekking dat daar 'n wesenlike feite-verskil tussen die twee gevalle is, en kan die beslissing in die *Holley* saak nie nuttig aangewend word nie.

Na my mening gaan die vraag of *Holley* se saak wesenlik van die onderhawige geval te onderskei is nie oor 'n verskil wat betref die geldsake en vermoëns van die betrokke begunstigdes nie, maar eerder oor die vraag of die bedoeling van die onderskeie testateurs in beide gevalle dieselfde was. Dit is hulle bedoeling wat in elke geval die deurslag moet gee. Die aangehaalde passasie uit *Holley* se saak was, op die feite van daardie saak, van deurslaggewende belang by die beoordeling van die vraag of dit die testateur se bedoeling was dat die bron van die jaargelde die inkomste (of bates) van sy boedel moes wees. In 'n gepaste geval sou dit ook die bedoeling van 'n testateur kon wees ongeag of die begunstigde wat moes toesien tot oorbetaling van 'n jaargeld self oor bates beskik het, soos bv waar 'n testateur uitdruklik bepaal dat die jaargeld uit inkomste van sy bates betaal moet word. En

dit was myns insiens juis die bedoeling van die erflater in hierdie geval.

Soos pittig deur die President van die Spesiale Hof gestel, was die erflater "ryk aan grond maar arm aan kontant". Soos blyk uit die testament was hy daaroor besorg om 'n billike verspreiding van sy bates onder veral sy kinders en kleinkinders teweeg te bring. Aan sy vrou het hy sy motor en alle meubels en huishoudelike toebehore in sy woonhuis bemaak, tesame met 'n lewenslange reg van vruggebruik oor die woonhuis. Hy was klaarblyklik ook begerig om sy vrou van 'n gereelde inkomste te voorsien om sy natuurlike onderhoudsplig teenoor haar na sy dood te laat voortsit. Daarom het hy voorsiening gemaak vir die betaling van 'n jaargeld aan haar ooreenkomstig die bepalings van klousule 10.5(a) van die testament. Die gevolgtrekking is haas onvermydelik dat hy wou gehad het dat die inkomste van sy bates vir dié

doel aangewend moes word. Dit sou egter onprakties gewees het om sy inkomste-genererende bates te verdeel. En dit is waarskynlik een van die redes waarom hy daardie bates - die plaaseiendomme - aan die respondent bemaak het en hom die plig opgelê het om 'n jaargeld aan sy (die erflater) se weduwee te betaal. Hy sou bewus gewees het van die inkomste wat verkry is uit die huur van "Blaauwklip" wat aangewend kon word vir betaling van die jaargeld. Daar was dus beskikbare inkomste wat nie direk afhanklik was van die respondent se arbeid nie. Na my mening het die erflater wel bedoel dat die bedrae aan sy weduwee betaal noodwendig moes kom uit die inkomste wat die respondent sou verdien deur middel van die geërfde bates, soos in die *Holley* geval. Dat die erflater die bemaakte jaargeld wou koppel aan sy plaaseiendomme, blyk ook uit die bepalings van klousule 10.5 (a) van die testament - die

registrasie van 'n verband; die oproep van die verband sou betalings nie gereeld gemaak word nie; indien opgeroep, die belegging van die kapitale bedrag van die verband in trust; en na afsterwe van sy weduwee "moet die trustgoed aan my seun oorgemaak word as sy uitsluitlike eiendom".

My gevolgtrekking is dat *Holley* se saak in beginsel in ooreenstemming is met die onderhawige. Ofskoon daar grondige kritiek teen *Holley* se saak uitgespreek kon word, is ek nie oortuig dat gesê kan word dat die beslissing onteenseglik verkeerd is nie. Uit 'n beleidsoorweging sou ek ook huiwer om na verloop van meer as 50 jaar dit omver te werp gesien die feit dat die moontlikheid bestaan dat menige testateurs bemakings kon gedoen het in navolging van die beslissing in *Holley* se saak (vgl *John Bell & Co Ltd v Esselen* 1954(1)

SA 147 (A) op 154 A - B). Gevolglik, na my siening, kan die appèl op die eerste twispunt op hierdie grondslag nie slaag nie.

Die aangeleentheid kan, na my mening, ook anders benader word, wat sou beteken dat dit onnodig is om oor die juistheid al dan nie van *Holley* se saak te beslis. Die kernvraag is of die jaargelde wat die respondent aan die erflater se weduwee moes betaal in die belastingjare onder bespreking, deel gevorm het van sy bruto inkomste soos omskryf in artikel 1 van die Wet - m a w, verteenwoordig dit bedrae "ontvang deur of toegeval aan of ten gunste van" die respondent. Dit kom my voor dat dit geen verskil maak of die testament 'n *fideicommissum* geskep het oor toekomstige inkomste, of 'n *modus* wat afgelos moes word uit toekomstige inkomste nie. In *Estate Watkins-Pitchford and Others v Commissioner for Inland Revenue* 1955(2) SA 437 (A) op 453

E - F het Schreiner AR opgemerk dat:

> "For some purposes it would be sufficient to say that the lawful wishes of the testator clearly expressed must be given effect, without attempting to place the disposition in any legal category."

Hierdie opmerking is van toepassing op die onderhawige geval. Welke regskategorie ookal betrekking het, het die gedeelte van die inkomste uit die plaaseiendom(me) wat aangewend moes word vir betaling van die jaargeld nie die respondent toegeval nie, maar wel sy moeder (die weduwee).

Met verwysing na die woordomskrywing van "bruto inkomste", en die bepalings van art 12 (f) van die Wet, soos hulle destyds voorgekom het, het Schreiner AR in *Commissioner for Inland Revenue v Genn & Co (Pty) Ltd* 1955 (3) SA 293 (A) op 301 F die volgende gesê:

> "It certainly is not every obtaining of physical control over

> money or money's worth that constitutes a receipt for the purposes of these provisions. If, for instance, money is obtained and banked by someone as agent or trustee for another, the former has not received it as his income."

En in *Geldenhuys v Commissioner for Inland Revenue* 1947(3) SA 256 (C) op 266 het die Volle Hof bevind dat die woorde "received by or accrued to or in favour of" in die Engelse woordomskrywing van bruto inkomste (gross income) beteken "received by the taxpayer on his own behalf for his own benefit" (vgl *Minister of Finance and Another v Law Society, Transvaal* 1991(4) SA 544 (A) op 557 C - D).

Die erflater het myns insiens nooit bedoel dat die respondent die begunstigde ontvanger sou word van daardie deel van die inkomste afkomstig van die plaaseiendomme wat aangewend moes word vir betaling van die weduwee se jaargeld nie. Die voordeel daarvan was nie veronderstel om hom toe te kom nie. Die respondent was slegs 'n

geleibuis om uitvoering te gee aan die erflater se wense. Die jaargelde wat aan die weduwee betaal is, is nóg deur die respondent ontvang, nóg het dit aan hom toegeval, soos deur die Wet beoog. Dit was gevolglik nie deel van sy bruto inkomste nie, en dus nie 'n belasbare ontvangs nie.

My gevolgtrekkings maak dit onnodig vir my om 'n mening uit te spreek oor die verdere geskilpunt waarmee die meerderheidsuitspraak handel.

Ek sou die appèl van die hand wys, met koste.

J W SMALBERGER
APPèLREGTER