

**Vonnisbespreking: BTW-toedeling van
dienste gelewer aan nie-inwoners
*Diageo South Africa (Pty) Ltd v Commissioner for the
South African Revenue Service (330/2019) [2020]*
ZASCA 34 (3 April 2020)**

Marlene Botes

Marlene Botes, onafhanklike BTW-spesialis

Abstract

VAT apportionment of services supplied to non-residents

In *Diageo* the appellant accounted for VAT to the South African Revenue Service (SARS) at the zero rate for the supply of advertising and promotional services to the non-resident brand owners of alcoholic beverages sold by the appellant in South Africa. Although SARS could not disallow the zero-rating of the services rendered in terms of section 11(2)(l) of the VAT Act, it argued that promotional goods (including samples and branded giveaways) were not exported but that they were consumed in South Africa, and accordingly, did not qualify as zero-rated exports. Assessments were raised on the basis that the fee charged to the brand owners had to be apportioned under section 8(15) and VAT paid at the standard rate on costs incurred by the appellant constituting goods which were consumed locally. The appellant argued that it only made a supply of marketing services to the brand owners, that the cost of promotional goods distributed to consumers was part of its overhead costs and that the fact that such cost was recovered from the brand owners did not mean that it made an independent supply of goods to the brand owners. The court found that VAT is payable on the recovery from the brand owners of the cost of giveaways provided to consumers. The court reasoned that as the purpose of section 8(15) is to ensure that vendors such as the appellant pay VAT on the supply of goods, the interpretation, which equates the cost recovery relating to goods to a supply of goods to the brand owners, could not be artificial and insensible and did not in any way produce a commercially unreal outcome. The effect of the judgment is that the appellant's liability for VAT is based on a distortionary interpretation of section 8(15) that is seemingly justified on

the basis that the purpose of the section is that VAT must be paid. In this case note, I examine the implication of this distorted interpretation of section 8(15) for ordinary mixed supplies.

Keywords: apportionment; consideration; deemed supply; marketing services; non-resident; standard-rated supply; standard-rating; value-added tax; VAT; zero-rated supply; zero-rating

Trefwoorde: belasting op toegevoegde waarde; bemerkingsdienste; BTW; geagte lewering; nie-inwoner; nulkoers; nulkoerslewering; standaardkoers; standaardkoerslewering; toedeling; vergoeding

1. Inleiding

Albert Einstein (*Tax Quotes*) het glo gesê dat inkomstebelasting die moeilikste ding op aarde is om te verstaan. Min het hy geweet tot watter vindingryke fiksies en woordeworstelings die toepassing van artikel 8(15) van die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde (BTW-wet) kon lei.

Diageo South Africa (Pty) Ltd is deel van die Diageo-groep wat, met netto verkope van £11,752 miljoen (in hul 2020-finansiële jaar) van handelsname soos Johnnie Walker, J&B en Guinness in meer as 180 lande, een van die grootste rolspelers in die wêreldwye alkoholiese-drinkbedryf is (sien Diageo 2020:2). Diageo het die reg verkry om sekere alkoholiese produkte na Suid-Afrika in te voer, te produseer en te verkoop en moes bemerkingsdienste (“advertising and promotional services” oftewel “A&P services”) aan die buitelandse eienaars van die handelsname lewer ten einde handelsnaamwaarde en verkope in Suid-Afrika te bevorder. (Volg hierdie skakel vir ’n vb. van Diageo se digitale bemerking: [https://www.diageo.com/en/our-business/.](https://www.diageo.com/en/our-business/))

’n Geskil het tussen Diageo en die Suid-Afrikaanse Inkomstediens (SAID) ontstaan oor die BTW-gevolge van die bemerkingsdienste wat van 2009 tot 2011 gelewer is. Aangesien die dienste aan nie-inwoners gelewer is, het Diageo ingevolge artikel 11(2)(l) BTW teen die nulkoers (0 persent) gehef op die belastingfakture wat aan die eienaars uitgereik is. Die SAID het egter vereis dat ’n toedeling ingevolge artikel 8(15) gedoen word en BTW teen die standaardkoers (wat 14 persent was vóór 1 April 2018 en 15 persent daarna) gehef word op produkte wat in Suid-Afrika in verband met die bemerkingsdienste verbruik is. Die Belastinghof (Kaapstad) (*VAT 1558*) en die Hoogste Hof van Appèl het die SAID gelyk gegee.

Die *Diageo*-uitspraak het die vraag laat ontstaan of ’n meer aggressiewe benadering tot BTW-toedeling voortaan gaan vereis dat, byvoorbeeld, die prys van eiers toegedeel word tussen die eiers (wat nulkoers is) en die houer (wat standaardkoers is). Vir reeds bykans 30 jaar word aanvaar dat die kern van die hooftransaksie die BTW-gevolge bepaal, met die gevolg dat die verkoopprijs van eiers nie verdeel word tussen die koste in verband met die hennie, die verpakkingsmateriaal en ander oorhoofse koste nie. Daar is nog altyd aanvaar dat al daardie koste, ongeag die BTW-behandeling daarvan, bloot komponente is waaruit die uiteindelijke verkoopprijs saamgestel is, met die gevolg dat die volle verkoopprijs van die eiers vir die nulkoers kwalifiseer.

Die doel van hierdie bydrae is om *Diageo* krities te evalueer en die potensiële impak daarvan op die omstandighede wanneer BTW-toedeling vereis word, te bepaal.

2. Tersaaklike BTW-beginsels

2.1 Belasbare lewerings

BTW word ingevolge artikel 7(1)(a) op belasbare lewerings gehef, deur besighede wat vir BTW-doeleindes as ondernemers geregistreer is, in elke stadium van die handelsketting. Die BTW wat deur 'n ondernemer gehef word, is sy uitsetbelasting. Om dubbelbelasting en inflasie te voorkom, mag ondernemers die BTW wat hulle betaal het op aankope van goed of dienste ten einde belasbare lewerings te doen, as insetbelasting van die SAID verhaal. Só word verseker dat BTW uiteindelik slegs deur die finale verbruiker betaal word (sien Davis Tax Committee 2018:10).

'n *Belasbare lewering* is 'n lewering van goed of dienste deur 'n ondernemer in die loop of ter bevordering van sy onderneming. Die ondernemer moet ingevolge artikel 7(1)(a) BTW teen die standaardkoers hef, tensy die belasbare lewering ingevolge artikel 11 vir die nulkoers kwalifiseer. Die voordeel van die nulkoers is dat die ondernemer geen BTW aan die SAID oorbetaal nie, maar tog die BTW-koste wat hy aangegaan het op die verkryging van goed of dienste om die nulkoerslewering te doen, as insetbelasting kan verhaal. In effek kry die staatskas dus geen BTW op 'n nulkoerstransaksie nie. In die geval van 'n vrygestelde lewering word ook geen BTW gehef nie, maar die leweraar kan nie die BTW, wat op aankope betaal is, as insetbelasting verhaal nie.

BTW mag in sekere omstandighede teen die nulkoers gehef word op die uitvoer van goed (art. 11(1)(a)) en die lewering van dienste óf buite Suid-Afrika, óf binne Suid-Afrika aan nie-inwoners (art. 11(2)). Dit strook met die bestemmingsgerigte aard van die BTW-stelsel, wat beteken dat BTW as algemene reël gehef word waar verbruik plaasvind (sien VATCOM 1991:2). Dit bevorder die mededingendheid van Suid-Afrikaanse besighede in die internasionale mark en die aantreklikheid van die Suid-Afrikaanse ekonomie vir buitelandse beleggers.

2.2 Vereistes vir die nulkoers ingevolge artikel 11(2)(l)

Die nulkoers mag ingevolge artikel 11(2)(l) toegepas word indien dienste aan nie-inwoners gelewer word, mits (onder andere) dit nie regstreeks in verband met roerende eiendom in Suid-Afrika of aan iemand in Suid-Afrika gelewer word nie.

Daar word algemeen aanvaar dat advertensiedienste nie regstreeks in verband met die geadverteerde goed is nie, aangesien die goed minstens een stap verwyderd van die dienste is (sien *Wilson & Horton v CIR* 1994 16 NZTC 11,221 (HC); *Malololailai Interval Holidays NZ Ltd v CIR* 1997 18 NZTC 13,137 (HC); Botes 2020:11-36–11-40).

Die doel van die vereiste dat die diens nie regstreeks aan iemand wat in Suid-Afrika is, gelewer mag word nie, is om te verseker dat BTW teen die standaardkoers betaal word wanneer dienste in Suid-Afrika verbruik word (sien *Master Currency v Commissioner for SARS* 2014 6 SA 66 (HHA) par. 17; *XO Africa Safaris v Commissioner for SARS* 2016–10–3 saaknr. 395/15 (HHA) par. 31; Explanatory memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill, 1998 kl. 89; Explanatory memorandum on the Revenue Laws Amendment Bill, 1999 kl. 85(f)).

2.3 Toedeling ingevolge artikel 8(15)

Waar 'n enkele lewering van goed of dienste of van goed en dienste (goed en/of dienste) gedeeltelik aan BTW teen die standaardkoers en gedeeltelik aan die nulkoers onderhewig sou wees indien afsonderlike vergoedings betaalbaar was, word elke gedeelte van die lewering ingevolge artikel 8(15) geag 'n afsonderlike lewering te wees.

3. Diageo-saak

3.1 Feite

Diageo was kontraktueel verplig om bemarkingsdienste aan die handelsnaameienaars te lewer ten einde die handelsname en verkope van die alkoholiese produkte, wat Diageo na Suid-Afrika mag invoer, te produseer, te versprei en te bevorder (par. 7(i) en (ii)). Diageo se bemarkingskoste het bestaan uit, onder andere, die koste van advertensies, digitale reklame, borgskappe, promosieverpakkings en produkte wat vir bemarkingsdoeleindes weggee is, soos alkoholiese produkte wat uit voorraad onttrek is om as monsters uitgedeel of vir wynproe gebruik te word en handelsnaampasellas soos glase, T-hemde, sleutelringe, voorskote en pette (par. 7(iii) en (iv)). Diageo kon self besluit hoeveel van die begroting aan promosieprodukte bestee word, watter produkte gebruik word en hoe dit versprei word (par. 7(v)). Diageo en die eienaars het die bemarkingsuitgawes op 'n 50:50-grondslag gedeel, tot 15 persent van die netto verkope van 'n handelsnaam, terwyl die eienaars enige verdere koste betaal het (par. 7(vii)).

Appèlregter Mbha, wat die uitspraak van die Hoogste Hof van Appèl gelewer het, meld (par. 7(vi)) dat Diageo se vordering die koste verteenwoordig wat Diageo aangegaan het om die bemarkingsdienste, wat die lewering van sowel goed as dienste behels het, vir die eienaars te verrig (hoewel hierdie aspek inderwaarheid in geskil was). Die belastingfakture wat Diageo aan die eienaars uitgereik het, toon egter 'n totale bedrag vir dienste gelewer, sonder om te onderskei tussen goed en dienste. Diageo het ingevolge artikel 11(2)(l) BTW teen die nulkoers op die volle bedrag gehef (parr. 2 en 7(vi)).

Hoewel die SAID toegee het dat die lewering van dienste vir die nulkoers kwalifiseer, het hulle artikel 8(15) toegepas en aangevoer dat Diageo geagte ("deemed") afsonderlike nulkoers-lewerings van bemarkingsdienste en standaardkoers-lewerings van goed in die vorm van promosieprodukte en monsters, wat nie uitgevoer is nie, maar in Suid-Afrika verbruik is, gedoen het (par. 2). Diageo moes gevolglik 'n kunsmatige oefening onderneem om die koste van die promosieprodukte en produkte wat uit voorraad onttrek is, vir die SAID te bepaal (*VAT 1558* par. 12). Die SAID het toe aanslae uitgereik en BTW teen 14 persent gehef op die goedere-komponent van die bemarkingsdienste, met die gevolg dat Diageo se uitsetbelasting verhoog is met R3,444,764 (Junie 2009), R4,631,620 (Junie 2010) en R5,932,209 (Junie 2011) (parr. 2 en 5).

Nadat Diageo se besware deur die SAID van die hand gewys is, het Diageo appèl na die Belastinghof aangeteken op grond daarvan dat hulle slegs nulkoers-bemarkingsdienste aan die eienaars gelewer het en nie afsonderlike lewerings van sowel dienste as goed gedoen het nie.

Appèlregter Mbha vat die beslissing van die Belastinghof soos volg saam (par. 6):

The Tax Court disagreed and held that the supply of promotional goods, as a portion of the single A&P service was, by virtue of s 8(15), a cognisable supply of goods capable of notional separation from the total A&P services supplied to the brand owners. This local supply of promotional goods, not exported but consumed in the Republic, was accordingly deemed to be a separate supply, and VAT at the standard rate in terms of s 7(1)(a) of the Act, was justifiably levied on these goods, with the result that the additional assessments were confirmed. Diageo was therefore liable for the VAT output tax adjustment under s 8(15) in respect of the A&P services costs incurred by Diageo constituting goods not exported but consumed in the Republic.

3.2 Argumente

Met verwysing na buitelandse gesag (sien *Card Protection Plan Ltd v Commissioners of Customs and Excise* saaknr. c-349/96 (ECJ); *Auckland Institute of Studies Ltd v Commissioner of Inland Revenue* 2002 20 NZTC 17,685 (HC) par. 53; *Revenue and Customs Commissioners v Weight Watchers (UK) Ltd* 2008 STC 2313) argumenteer Diageo dat artikel 8(15) net kan geld indien 'n ondernemer “separate dissociable supplies of both services and goods” of lewerings wat “economically divisible, independent and hence dissociable” is en wat “an end in itself” daarstel, lewer (par. 8). Hulle voer aan dat hul enigste kontraktuele verpligting die lewering van 'n bemarkingsdiens aan die eienaars was – hul bemarkingsdienste het nie 'n onafhanklike lewering van goed behels nie, en die feit dat koste aangegaan is om goed aan te koop ten einde die bemarkingsdiens te lewer, beteken nie dat hulle sowel goed as dienste gelewer het nie (par. 9). Diageo argumenteer (met verwysing na *Natal Joint Municipal Pension Fund v Endumeni* 2012 4 SA 593 (HHA) 604 par. 18) dat die doel van artikel 8(15) nie is om 'n kommersieel-onwerklike resultaat te skep nie, maar eerder om dit te verhoed; die SAID se benadering om 'n enkele lewering kunsmatig te dissekteer is foutief en lei tot “artificial and insensible” resultate wat die funksionering van die BTW-stelsel verwing (*Diageo* par. 10; *VAT 1558* par. 13).

Die SAID voer aan dat artikel 8(15) 'n agtingsbepaling is “which postulates a state of affairs that does not exist, but is taken to exist”. Aangesien Diageo 'n faktuur aan die eienaars vir 'n enkele lewering uitgereik het wat uit sowel goed as dienste bestaan het, en BTW, indien afsonderlike vergoedings betaalbaar was, gedeeltelik teen die standaardkoers en gedeeltelik teen die nulkoers gehef sou word, word elke deel van die lewering geag 'n afsonderlike lewering te wees, en aangesien die goed nie uitgevoer is nie, kwalifiseer die geagte lewering van goed nie vir die nulkoers nie (*Diageo* par. 11; *VAT 1558* par. 20).

3.3 Uitspraak

3.3.1 Aard en vereistes van artikel 8(15)

Appèlregter Mbha beklemtoon (par. 12) dat artikel 8(15) 'n agtingsbepaling is en dat die veronderstelling so ver gevoer moet word as wat nodig mag wees om die doel van die wet te bereik, maar nie verder nie (met verwysing na *Mouton v Boland Bank* 2001 3 SA 877 (HHA) par. 13).

Hy verklaar dat die jurisdisionele vereistes wat nagekom moet word voordat die agtingsbepaling in werking kan tree, is dat (1) daar 'n enkele lewering van goed en/of dienste moet wees (2) waarvoor een vergoeding betaalbaar is, en dat (3) die omstandighede só moet wees

dat indien die lewering van die goed en/of dienste afsonderlik gefaktureer was, 'n deel daarvan teen die standaardkoers en 'n deel teen die nulkoers belas sou word (par. 13).

Die hof bevind dat die buitelandse gesag waarna Diageo verwys het nie van toepassing is nie, aangesien dit nie verband hou met bepalings wat soortgelyk aan artikel 8(15) is nie. Gevolglik is uitdrukkings soos “economically not dissociable” en “the supply not being an end in itself” asook die onderskeid tussen “principal and ancillary supplies” nie relevant by die uitleg van artikel 8(15) nie (par. 16). Daar is dus “no justification for importing into s 8(15) a requirement derived from foreign authorities” en artikel 8(15) kan slegs van toepassing wees op 'n enkele lewering van “economically divisible, independent and hence dissociable supplies of goods and services” (par. 18).

3.3.2 Uitleg van artikel 8(15)

Voorts verklaar appèlregter Mbha dat artikel 8(15) uitgelê moet word in die konteks van die doel daarvan, naamlik om te sorg dat die toepaslike BTW-koers gehef word waar sowel artikel 7(1)(a) as artikel 11(2)(l) ten opsigte van 'n enkele lewering van goed en/of dienste mag geld (par. 14). Hy voeg by (par. 17) dat die betekenis van artikel 8(15) duidelik uiteengesit is in *Commissioner for SARS v British Airways plc* 2005 4 SA 231 (HHA) waar appèlregter Nugent verklaar (parr. 10–1) dat 'n “‘single supply of services’ is only capable of notional separation into its component parts ... if the same vendor supplies more than one service, each of which, had it been supplied separately, would have attracted a different tax rate”. Appèlregter Mbha meen (par. 17) dat die volgende diktum in *British Airways* (par. 13) in *Diageo* van belang is: “The section does no more than apportion the rate at which the vendor is required to pay the tax that is levied by s 7 when the vendor has supplied different goods or services as a composite whole”.

3.3.3 Bevinding

Appèlregter Mbha bevind dat die verskaffing van die bemerkingsdienste deur Diageo aan die eienaars bestaan het uit 'n enkele lewering van goed en dienste teen 'n enkele vergoeding, welke goed en dienste, indien hulle afsonderlik gelewer was, aan verskillende BTW-koerse onderhewig sou wees (sonder om te motiveer watter goed Diageo gelewer het). Die hof is dus tevrede dat die jurisdiksionele vereistes van artikel 8(15) nagekom is, met die gevolg dat die agtingsbepaling die effek het om die lewering van dienste denkbeeldig te skei van die lewering van goed (parr. 15, 18).

Die appèlregter span dan *Endumeni* téén Diageo in en bevind dat, aangesien die betekenis van artikel 8(15) duidelik is en die doel daarvan is om in hierdie tipe geval te sorg dat ondernemers hul plig nakom om BTW teen die standaardkoers te betaal op goed wat hulle gelewer het, so 'n resultaat nie “artificial and insensible” kan wees nie en nie 'n kommersieel-onwerklike effek het nie (parr. 19–20). Hy bevind (par. 21) dat Diageo “is accordingly liable for the VAT output tax adjustments under s 8(15) of the Act in respect of advertising and promotional costs incurred by the appellant constituting goods, not exported but consumed in the Republic.”

Hoewel die hof deurlopend melding maak van die lewering van goed wat Diageo aan die eienaars gedoen het, is daar in die slotsom geen verwysing na so 'n lewering nie, maar slegs na koste wat ten opsigte van goed aangegaan is. Aangesien die slotsom bykans woordeliks

ooreenstem met die Belastinghof se gevolgtrekking (par. 38), kan die Belastinghof se redes meer lig werp op dié aspek.

3.3.4 VAT 1558

Regter Savage sê (par. 23) dat Diageo 'n enkele bemarkingsdiens aan die eienaars gelever het en dat die vordering daarvoor Diageo in staat gestel het om koste wat aangegaan is tydens die verrigting van die bemarkingsdiens, ten opsigte van sowel goed as dienste, van die eienaars te verhaal. Volgens haar is die geskilpunt of, indien aparte vergoedings betaalbaar was, verskillende BTW-koerse sou geld, met die gevolg dat elke deel van die lewering geag word 'n afsonderlike lewering te wees. Dit blyk dat sy wil vasstel of artikel 8(15) die SAID toelaat om die deel van die vordering vir die huidige transaksie, wat gekoppel kan word aan goed wat in 'n vorige transaksie aan verbruikers gelever is, gelyk te stel aan die lewering van daardie goed aan die eienaars as deel van die huidige transaksie.

Die regter bevind dat artikel 8(15) betrekking het op 'n denkbeeldige skeiding van lewerings indien aparte vergoedings betaalbaar sou wees en dat 'n kunsmatige dissekering van 'n transaksie vir daardie doel in orde is (par. 34). Sy verklaar (par. 37) dat 'n agtingsbepaling sover nodig gevoer moet word maar nie verder nie en dat dit altyd met verwysing na die doel van die wet uitgelê moet word. Sy bevind dan dat die lewering van promosieprodukte, as 'n deel van die enkele bemarkingsdiens, op grond van artikel 8(15) 'n waarneembare lewering is wat denkbeeldig geskei kan word van die totale bemarkingsdiens. Sy voeg by dat hoewel daar nie 'n kontraktuele verpligting was om die goed aan verbruikers te lewer nie, dit as deel van die bemarkingsdiens gedoen is (par. 39), dat dit nie 'n onverwante lewering teen geen vergoeding was nie (par. 35) en dat al was dit 'n faset van die bemarkingsdiens, dit nie beteken dat dit nie denkbeeldig geskei kon word nie (par. 36). Haar bevinding (parr. 38–9) is dat al het die eienaars nie die promosieprodukte ontvang of verbruik nie, die goed gelever is as deel van die bemarkingsdiens om handelsnaamwaarde en verkope vir die eienaars te bevorder en dat Diageo gevolglik aanspreeklik is vir die “VAT output tax adjustment under s 8(15) in respect of advertising and promotional costs incurred by the appellant constituting goods” wat in Suid-Afrika verbruik is.

4. Kritiese evaluering

4.1 Twee paaie na dieselfde bestemming

Volgens regter Savage het Diageo 'n enkele lewering van bemarkingsdienste gedoen, maar die vordering daarvoor het hulle in staat gestel om die koste wat ten opsigte van goed en dienste aangegaan is, te verhaal (*VAT 1558* parr. 3 en 23). Sy aanvaar dus nie uit die staanspoor dat daar afsonderlike lewerings van goed en dienste was nie, maar gebruik die agtingsbepaling om die bemarkingslewering kunsmatig te dissekteer ten einde die koste-komponente te identifiseer en die BTW-gevolge daarvan te bepaal, selfs al is die goed in 'n ander stadium van die handelsketting gelever. Só bevind sy dat BTW betaalbaar is op die koste van die goed wat by Diageo se vordering ingesluit is.

Appèlregter Mbha, aan die ander kant, verklaar dat artikel 8(15) net kan geld indien daar 'n lewering van goed was (*Diageo* par. 13) en aanvaar van meet af aan dat Diageo 'n enkele

lewing van goed en dienste, wat afsonderlik en duidelik identifiseerbaar was, gedoen het (parr. 1, 7(vi)). Sonder om 'n ontleding te doen van die gronde waarop aanvaar word dat Diageo 'n lewing van goed gedoen het, stem hy met die SAID saam dat daar wel so 'n lewing was (parr. 15, 18). Hy bevind (par. 20) dat die doel van artikel 8(15) is dat Diageo BTW moet betaal op die goed wat hulle gelewer het (par. 20), maar verklaar dan dat Diageo BTW moet betaal op die koste aangegaan ten opsigte van goed wat nie uitgevoer is nie, maar in Suid-Afrika verbruik is (par. 21).

4.2 Het Diageo inderdaad goed aan die eienaars gelewer?

Die bedrag BTW wat betaal moet word, word ingevolge artikel 10(2) bereken op die vergoeding vir die lewing van goed of dienste deur die leweraar aan die ontvanger, tensy 'n ander waardasiereël geld. *Vergoeding* is die betaling vir die lewing van goed of dienste aan die ontvanger (art 1(1)). Daar moet 'n kousale verband tussen 'n lewing en 'n betaling wees voordat 'n betaling vergoeding daar kan stel (sien Interpretasienota 70, par. 5.1.2). Verder hang die BTW-gevolge van 'n transaksie af van die kontraktuele verhouding tussen die partye en twee afsonderlike lewings kan nie saamgesmelt word wanneer die BTW-gevolge bepaal word nie (sien *Commissioner for SARS v Respublica (Pty) Ltd* 2018–9–12 saaknr. 1025/2017 (HHA) par. 12).

Hoewel die buitelandse howe se riglyne, om te bepaal of 'n persoon verskillende lewings doen, dalk nie altyd gebaseer is op bepalinge wat soortgelyk aan artikel 8(15) is nie, is daardie riglyne relevant om vas te stel of 'n enkele lewing wel uit afsonderlike lewings bestaan. Dus, ten einde te bepaal of die eerste jurisdiksionele vereiste om artikel 8(15) toe te pas, nagekom is, moet vasgestel word of die vergoeding op meer as een lewing betrekking het. Aangesien dit 'n feitevraag is en nie iets wat geag hoef te word nie, is die buitelandse howe se riglyne bloot die formulering van gemeenskaplike kenmerke van tipiese gevalle waar 'n enkele betaling vir meerdere lewings gedoen word. Die buitelandse gesag is dus wel relevant, aangesien die toets of daar twee lewings is, toegepas word voordat die jurisdiksionele vereistes van artikel 8(15) ter sprake kom.

'n Ondernemer se oorhoofse koste is deel van die waarde wat toegevoeg word en as deel van sy verkoopprijs verhaal word, in elke stadium van die handelsketting (sien ook Govender en Besanko 2020:4). BTW word uiteindelik op die volle verkoopprijs gevorder wanneer die lewing aan die finale verbruiker gedoen word. Die verhaling van die koste van goed wat verkry is om 'n diens te lewer, is nie 'n lewing nie maar deel van die toegevoegde waarde van die diens. Die blote feit dat Diageo, ten einde bemarkingsdienste aan die eienaars te lewer, koste aangegaan het om goed aan potensiële kopers te lewer en daardie koste as deel van die bemarkingsgelde verhaal het, beteken gevolglik nie dat Diageo die goed aan die eienaars gelewer het nie. Verder, aangesien Diageo kontraktueel verplig was om slegs bemarkingsdienste te lewer en hul diskresie kon toepas betreffende die bemarking van die handelsname, was daar nie 'n ooreenkoms tussen Diageo en die eienaars vir die lewing van die goed aan verbruikers nie.

Die gratis verspreiding van monsters en handelsnaampasellas as deel van die bemarking van produkte wat ingevolge belasbare lewings verkoop gaan word, is 'n belasbare lewing teen geen vergoeding aan die ontvanger van die lewing, naamlik die verbruiker (sien art. 10(23); Interpretasienota 70, parr. 5.1.1, 5.2.2 en 5.2.3). Regter Savage se opmerking (*VAT 1558* par. 35)

dat die uitdeel van goed aan plaaslike verbruikers nie 'n lewering teen geen vergoeding is nie, is dus nie in ooreenstemming met die gevestigde toepassing van die BTW-wet nie.

Diageo het gevolglik slegs bemarkingsdienste aan die eienaars gelewer en die koste wat aangegaan is om daardie dienste te lewer, van die eienaars verhaal. Die feit dat daardie koste ook die koste van die verskaffing van goed aan derde partye insluit, beteken nie dat Diageo die goed aan die eienaars gelewer het nie. Die dienste en die goed is ingevolge twee verskillende kontraktuele verhoudings aan twee verskillende ontvangers gelewer.

4.3 Potensiaal van artikel 8(15)

Weens die gevolgtrekking dat Diageo nie 'n lewering van goed aan die eienaars gedoen het nie, moet bepaal word of artikel 8(15) die potensiaal het om kunsmatig 'n lewering van, in hierdie geval, goed te skep, en of dit bloot werklike lewerings kan skei.

4.3.1 Uitleg van belastingwette

Die huidige benadering tot die uitleg van wette word in *Commissioner for SARS v United Manganese of Kalahari (Pty) Ltd* 2020 4 SA 428 (HHA) 433 par. 8 soos volg opgesom (met verwysing na *Endumeni* par. 18, *Airports Company South Africa v Big Five Duty Free (Pty) Ltd* 2019 5 SA 1 (KH) par. 29 en *Commissioner for SARS v Bosch* 2015 2 SA 174 (HHA) par. 9):

It is an objective unitary process where consideration must be given to the language used in the light of the ordinary rules of grammar and syntax; the context in which the provision appears; the apparent purpose to which it is directed and the material known to those responsible for its production. The approach is as applicable to taxing statutes as to any other statute. The inevitable point of departure is the language used in the provision under consideration.

4.3.2 Toedeling van vergoeding

Die toedeling van vergoeding word in twee gevalle uitdruklik voorgeskryf, naamlik waar een betaling vir sowel 'n belasbare lewering as 'n nie-belasbare transaksie gedoen word (art. 10(22)) en waar een betaling vir sowel 'n standaardkoers- as 'n nulkoerslewering gedoen word (art. 8(15)). Hierdie twee toedelingsbepalings is oorgeneem uit die Nieu-Seelandse Goods and Services Tax Act 1985 (GST Act). Artikel 8(15) is grootliks gebaseer op artikel 5(14) van die GST Act, terwyl artikel 10(22) woordeliks dieselfde as artikel 10(18) van die GST Act is. Hierdie twee artikels is in 1991 soos volg verduidelik (sien die Verklarende memorandum oor die Wetsontwerp op Belasting op Toegevoegde Waarde, 1991 par. 5.8):

Toedeling van vergoeding. Waar 'n enkele lewering gedeeltelik onderhewig sou wees aan belasting ingevolge klousule 7(1)(a) en gedeeltelik ingevolge klousule 11 ... , word elke gedeelte kragtens klousule 8(15) geag 'n afsonderlike lewering te wees. Waar 'n belasbare lewering nie die enigste aangeleentheid is waarop vergoeding betrekking het nie, word die lewering kragtens klousule 10(22) geag vir die gedeelte van die vergoeding te wees wat na behore daaraan toeskryfbaar is.

Toe BTW ingestel is, was die bedoeling dus nie dat artikels 8(15) en 10(22) fiktiewe lewerings moet skep nie, maar bloot om uitdruklik te bepaal dat die vergoeding toegedeel moet word

sodat elke deel van 'n saamgevoegde lewering die regte BTW-behandeling kry. *Inland Revenue New Zealand* het ook bevestig dat artikel 5(14) van die GST Act effek gee aan die toepassing van 'n nulkoersbepaling op 'n deel van 'n lewering, eerder as om self standaardkoers- en nulkoerslewering te skep (sien Interpretation Statement 08/01 parr. 42–4).

'n Tipiese voorbeeld van die toedeling van vergoeding is 'n reispakket wat bestaan uit plaaslike verblyf, etes, vermaak en vlugte (wat standaardkoers is), 'n vlug na Namibië (wat nulkoers is) en busvervoer in Suid-Afrika (wat vrygestel is) (sien ook Botes 2020:8–24C; Moodaley en Badenhorst 2019:4). Waar 'n munisipaliteit 'n enkeltarief vir munisipale belasting (wat nulkoers is) en elektrisiteit, water en ander dienste (wat standaardkoers is) hef, sou 'n toedeling ook normaalweg ingevolge artikel 8(15) gedoen moet word, maar aangesien die wetgewer wil hê dat BTW op die volle bedrag betaal moet word, word spesifiek bepaal dat 'n toedeling nie gedoen mag word nie (voorbehoudsbepaling by art. 8(15)).

Die SAID het ook verklaar dat 'n toedeling ingevolge artikel 8(15) “requires a sufficient distinction between the parts of the supply to make it reasonable to sever them and apportion accordingly”, soos waar die verkoop van 'n besigheid as 'n lopende saak slegs gedeeltelik ingevolge artikel 11(1)(e) vir die nulkoers kwalifiseer (sien Interpretasienota 57 par. 4.11). Waar sekere nulkoers-voedselsoorte egter saam met iets wat nie nulkoers is nie verkoop word, soos waar 'n groenteslaai saam met fetakaas verpak word, is BTW teen 15 persent op die volle prys betaalbaar, hoewel die BTW-wet nie bepaal dat artikel 8(15) nie geld nie (sien Bindende algemene beslissing 38). Hoewel daar in so 'n geval vasgestel kan word watter deel van die lewering nulkoers en watter deel standaardkoers is en die koste van elke deel bepaal kan word, het die SAID bloot beslis dat 15 persent BTW op die volle prys betaal moet word.

4.3.3 Die howe se siening

In *British Airways* (sien hier bo par. 3.3.2) het die prys vir internasionale lugvervoer (wat nulkoers is) die passasiersdiensgelde (wat standaardkoers is), wat deur die Lughawensmaatskappy Beperk van British Airways gevorder is, ingesluit en British Airways het BTW teen die nulkoers op die volle prys gehef. Die SAID het aangevoer dat British Airways 14 persent BTW op die passasiersdiensgeld-gedeelte van die prys moes hef. Appèlregter Nugent bevind (parr. 13–6) dat artikel 8(15) nie van toepassing is nie en verklaar (par. 11) dat 'n enkele lewering van dienste “is only capable of notional separation into its component parts ... if the same vendor supplies more than one service” wat elkeen aan 'n ander BTW-koers onderhewig is. Hy verklaar (par. 13) voorts dat artikel 8(15) se bedoeling nie is om BTW te hef “upon a vendor for a service that it does not supply”. Dit is dus duidelik dat hy meen die ondernemer moet meer as een werklike lewering doen. Hy gee geen aanduiding dat een van die lewerings 'n fiktiewe of geagte lewering kan wees nie.

Die feit dat regter Savage in *VAT 1558* klem lê (par. 27) op die feit dat artikel 8(15) nie in *British Airways* van toepassing was nie “in that two vendors had supplied distinct services” en appèlregter Nugent se diktum dat artikel 8(15) net kan geld indien “the same vendor supplies more than one service” aanhaal, blyk die basis te wees waarop sy *VAT 1558* van *British Airways* onderskei (sien ook Moodaley en Badenhorst 2019:4). Die feit dat sy nie gebonde voel om *British Airways* te volg nie, impliseer dat sy meen dat dit nie geld nie, aangesien *VAT 1558* se feite verskil van dié van *British Airways*, vir sover Diageo (wat een ondernemer is) twee lewerings gedoen het (naamlik een lewering van goed aan verbruikers en een lewering van bemarkingsdienste aan die eienaars). Appèlregter Nugent se diktum moet egter in die konteks

van *British Airways*, waar dienste deur *British Airways* en die Lughawensmaatskappy gelewer is, beskou word. Aangesien die BTW-gevolge van 'n lewering bepaal word tussen die leweraar en die ontvanger van die lewering, kan aanvaar word dat hy bedoel dat een ondernemer meer as een lewering van goed en/of 'n diens aan dieselfde ontvanger moet doen voordat artikel 8(15) kan geld. Niks in sy uitspraak skep die indruk dat hy dink dat artikel 8(15) geld indien een ondernemer twee lewerings aan twee verskillende ontvangers in enige stadium van die handelsketting doen nie.

Aangesien regter Savage meen dat *VAT 1558* onderskei kan word van *British Airways*, aanvaar sy dat artikel 8(15) van toepassing is. Die strekking van haar uitspraak is dat aangesien daardie artikel die denkbeeldige skeiding van lewerings, selfs op 'n kunsmatige wyse, toelaat, is die verhaling van die koste van die promosieprodukte, as deel van die vordering vir die bemarkingsdiens, 'n waarneembare lewering van goed (parr. 34, 37, 38), selfs al is dit aan ander persone gedoen. Dit impliseer egter dat artikel 8(15) voorsiening maak vir 'n fiksie (om 'n lewering te skep) binne-in 'n agtingsbepaling (wat ten doel het om die vergoeding vir 'n gemengde lewering toe te deel).

In *Diageo* meen appèlregter Mbha (par. 13) dat die eerste juridiksionele vereiste wat nagekom moet word voordat artikel 8(15) kan geld, is dat daar een lewering van twee of meer goed en/of dienste moet wees en hy verwys (par. 17) goedkeurend na appèlregter Nugent se ontleding van artikel 8(15). Dit impliseer dat die hof bevestig dat daar reeds, voordat artikel 8(15) ter sprake kan kom, minstens twee afsonderlike lewerings teen een betaling gedoen moet word.

4.3.4 Gevolgtrekking

Die bewoording van artikel 8(15), die bedoeling van die wetgewer, die toepassing daarvan in die praktyk (ook deur die SAID), asook die uitleg daarvan deur die Hoogste Hof van Appèl dui daarop dat die lewering van goed 'n werklike lewering moet wees en dat die agtingsbepaling nie die potensiaal het om 'n lewering van goed te skep nie. Artikel 8(15) skei bloot twee (of meer) lewerings wat deur een leweraar teen een vergoeding aan een ontvanger gedoen word, om te sorg dat die regte BTW-koers op elke lewering toegepas word.

4.4 Kontekstuele uitleg van artikel 8(15)

Appèlregter Mbha verklaar (par. 14) dat artikel 8(15) in die konteks van artikels 7(1)(a) en 11(2)(l) uitgelê moet word en bevind (par. 20) dat die doel van artikel 8(15) is om te verseker dat BTW in sulke omstandighede teen die standaardkoers betaal word. Volgens *Endumeni* moet die “context in which the provision appears” en die “apparent purpose to which it is directed” bepaal word. Die doel van artikel 8(15) moet dus in die konteks van die onderskeid tussen standaardkoers- en nulkoerslewerings, maar ook in die konteks van die skema van die BTW-wet as 'n geheel vasgestel word, om te bepaal of 'n toedeling gedoen behoort te word, selfs al is daar nie 'n aparte lewering nie en al kan artikel 8(15) nie 'n lewering skep nie.

4.4.1 Verbruik in Suid-Afrika

Die feit dat die goed nie uitgevoer is nie, maar in Suid-Afrika verbruik is in die loop van die bemarking, was 'n groot oorweging by die bevinding dat die volle vordering nie nulkoers kan wees nie. Aangesien daar nie tegniese gronde was om ingevolge artikel 11(2)(l) die toepassing

van die nulkoers op die totale vordering te verhoed nie, is artikel 8(15) aangewend om kunsmatig 'n geagte lewering te skep waarop BTW gehef kan word.

Hoewel dit inderdaad 'n kenmerk van 'n bestemmingsgerigte BTW-stelsel is dat plaaslike verbruik aan BTW onderhewig is, is dit die finale verbruik in die toegevoegdewaarde-ketting wat beoog word. Alle BTW wat in die handelsketting deur 'n ondernemer wat nie die finale verbruiker is nie, betaal word, kan (in beginsel) weer as insetbelasting van die SAID verhaal word. Die doel van die BTW-wet is dus nie dat daar in 'n geval soos hierdie BTW betaal moet word (sonder dat dit as insetbelasting verhaal kan word) op produkte wat vir bemarkingsdoeleindes weggegee word, terwyl die SAID uiteindelik BTW van die finale verbruiker gaan ontvang by die finale lewering in die handelsketting nie.

4.4.2 Promosies en pasellas

Indien 'n ondernemer goed uit voorraad onttrek vir nie-belasbare doeleindes, moet hy ingevolge artikel 18(1) BTW betaal. Dit geld egter nie waar 'n ondernemer produkte uit voorraad onttrek om as monsters uit te deel of tydens proessesies aan verbruikers te gee nie, aangesien die koste 'n integrale deel van die bemarking van die produk, om uiteindelik belasbare lewerings te doen, uitmaak (sien Interpretasienota 70 parr. 5.1.6 en 5.2.2). Net so kan 'n ondernemer die BTW wat hy betaal het op die verkryging van goed of dienste vir bemarkingsdoeleindes as insetbelasting verhaal. Die verskaffing van alkoholiese produkte vir gratis wynproe, of die uitdeel van handelsnaampasellas is dus 'n lewering in die loop of ter bevordering van 'n onderneming en hoewel geen betaling ontvang word nie, is dit 'n belasbare lewering teen geen vergoeding (art. 10(23)).

Diageo het sowat die helfte van die bemarkingskoste self gedra. Dit sou dus nie vir hulle nodig gewees het om ingevolge artikel 18(1) BTW te betaal op die koste van goed wat uit voorraad onttrek is om vir wynproe gebruik te word nie. Diageo sou ook insetbelasting kon eis ten opsigte van BTW wat op die verkryging van handelsnaampasellas betaal is, aangesien die koste van al daardie goed uiteindelik in verkoopprijs verhaal word. Aangesien BTW op daardie verkoopprijs gehef word, is daar geen BTW-verlies vir die staatskas nie.

Net so, indien Diageo dieselfde bemarkingsdiens aan 'n Suid-Afrikaanse ondernemer gelewer het, sou Diageo BTW teen die standaardkoers op die volle vordering gehef het en die ondernemer sou die BTW aan Diageo betaal het en dit dan weer as insetbelasting verhaal het. Wanneer die produk uiteindelik aan die finale verbruiker verkoop word, sou die prys die oorhoofse koste insluit en die finale verbruiker sou die volle BTW op die verkoopprijs betaal. Geen vasgevangde BTW-koste sou in die handelsketting ontstaan nie en niemand behalwe die finale verbruiker wat die produkte koop, sou (uiteindelik) enige BTW-koste hê nie.

Die netto BTW-effek moet dieselfde wees wanneer die bemarkingskoste van 'n nie-inwoner verhaal word. *Diageo* bring egter 'n vasgevangde BTW-koste in die handelsketting mee. Die feit dat die eienaars BTW moet betaal wat nie as insetbelasting verhaal kan word nie en gevolglik by wyse van hoër verkoopprijs van Diageo verhaal gaan word, druis in teen die beleidsbeginsels rakende belastingneutraliteit (sien VATCOM 1991:5).

4.4.3 BTW-aanspreeklikheid van buitelandse besighede

Die BTW-wet maak voorsiening vir verskeie uitsonderings om juis te verseker dat 'n BTW-koste nie in die toegevoegdewaarde-ketting ontstaan wanneer 'n nie-inwoner tot die ketting toetree voordat 'n lewering aan die finale verbruiker gedoen word nie. Die nulkoers mag byvoorbeeld in sekere gevalle geld waar goed of dienste aan 'n nie-inwoner gelewer word, terwyl die goed of dienste aan die Suid-Afrikaanse kliënt van die nie-inwoner, wat nie die finale verbruiker is nie, verskaf word (art. 11(1)(q) en (2)(l)(ii)). Vergunnings geld ook om te verhoed dat nie-inwoners wat goed in Suid-Afrika invoer, maar nie werklik hier besigheid bedryf nie, as BTW-ondernemers moet registreer (art. 12(k); Explanatory memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill, 2012 par. 6.4; Draft explanatory memorandum on the Draft Taxation Laws Amendment Bill, 2020 par. 6.5).

4.4.4 Gevolgtrekking

Die doel van die BTW-wet is nie dat 'n nie-inwoner, wat nie die finale verbruiker van goed in Suid-Afrika is, 'n BTW-koste moet ooploop nie. Daarbenewens vereis die struktuur van die BTW-wet nie dat 'n BTW-koste moet ontstaan waar produkte weggegee word om goed, wat ingevolge 'n belasbare lewering verkoop gaan word, te bemark nie.

5. Toepassing van *Diageo*

5.1 Effek op die uitleg van artikel 11(2)(l)

Die bemarkingsdiens wat deur *Diageo* gelewer is, kwalifiseer vir die nulkoers ingevolge artikel 11(2)(l). Dit beteken dat aanvaar is dat *Diageo* die bemarkingsdienste nie regstreeks in verband met roerende goed in Suid-Afrika, en ook nie regstreeks aan iemand wat in Suid-Afrika was toe die diens verrig is, gelewer het nie. Dit skep 'n (welkome) presedent vir die uitleg van hierdie vereistes.

5.2 Effek op die uitleg van artikel 8(15)

5.2.1 Verdere nulkoersvereiste

Aangesien verbruikers die drank in Suid-Afrika gedrink het en handelsnaampasellas gebruik of verbruik het, is beslis dat die volle vordering nie nulkoers kan wees nie. Artikel 8(15) is dus ingespan om te verseker dat die goed wat in Suid-Afrika gebruik is om 'n nulkoerslewering te doen, nie vir die nulkoers kwalifiseer nie. In effek is 'n verdere nulkoersvereiste ingevoer.

5.2.2 Verhaling van koste

Indien *Diageo* toegepas word op transaksies waar die verkoopprijs die verhaling van koste met ander BTW-gevolge as die transaksie self insluit, kan dit in sekere gevalle 'n verwingende uitwerking op die struktuur en werking van die BTW-stelsel hê.

(a) *Basiese voedsel en verpakkingsmateriaal*

Die verkoop van sekere basiese voedsel, soos eiers, is nulkoers, terwyl 15 persent BTW betaalbaar is indien verpakkingsmateriaal afsonderlik verkoop word. Dit is duidelik dat die verkoper van die eiers twee afsonderlike lewerings doen, naamlik die eiers en die houer waarin dit verpak is. In navolging van *Diageo* is dit sekerlik nie moeilik om die deel van die verkoopprijs wat die koste van die houer dek, te bereken, 'n toedeling ingevolge artikel 8(15) te doen en 15 persent BTW daarop te hef nie. Die redelike persoon sou egter argumenteer dat die wese van wat ingevolge die hooftransaksie verkoop word die eiers is, dat die verpakkingsmateriaal net 'n aanvullende of toevallige deel van die lewering is, dat die lewering daarvan nie 'n doel op sigself is nie, en dat die volle verkoopprijs van die eiers nulkoers behoort te wees (soos wat dit in die praktyk is).

Appèlregter Mbha en regter Savage is egter van mening dat hierdie oorwegings, wat ooreenstem met die riglyne wat deur die buitelandse howe neergelê is, nie by die uitleg van artikel 8(15) van toepassing is nie. Gevolglik skep dit 'n anomalie, want indien *Diageo* toegepas word, word 'n toedeling ingevolge artikel 8(15) vereis en moet BTW teen 15 persent op die verpakkingsmateriaal gehef word (sien ook Botes 2020:11–37; Govender en Besanko 2020a:4–5; Govender en Besanko 2020b; Moodaley en Badenhorst 2019:3–4).

Diageo laat ook die vraag ontstaan oor die status van die SAID se beslissing dat 'n houer groenteslaai met fetakaas ten volle standaardkoers is. (Die meriete van die nulkoers, in só 'n geval, val buite die omvang van hierdie bydrae.) Hoewel die hof verklaar dat die doel van artikel 8(15) is om te sorg dat alle BTW wat betaalbaar is, betaal word, is daar niks wat vereis dat artikel 8(15) slegs in die SAID se guns toegepas moet word nie.

(b) *Verhaling van brandstofkoste*

Gestel 'n ondernemer lewer dienste, wat behels dat sy werknemers baie moet rondry, aan 'n kliënt en die ondernemer koop brandstof (wat nulkoers is) wat hy gratis aan die werknemers verskaf. Wanneer hy die brandstofkoste as deel van sy vordering verhaal, word aanvaar dat die brandstofkoste bloot 'n komponent van sy vordering is en dat BTW teen 15 persent op die volle bedrag betaalbaar is.

Die vraag ontstaan egter wat die verskil tussen hierdie voorbeeld en *Diageo* is. *Diageo* het die koste van goed wat teen geen vergoeding aan verbruikers gelewer is van die eienaars verhaal en die hof het bevind dat die verhaling 'n lewering van goed aan die eienaars daarstel waarop *Diageo* BTW teen die standaardkoers moet betaal. Indien dieselfde beginsel toegepas word waar die koste van brandstof, wat gratis aan werknemers gelewer is, van die kliënt gevorderd word, behoort die deel van die vordering wat die verhaling van brandstofkoste behels, nulkoers te wees. So 'n resultaat lei egter tot die verwringing van die struktuur van die BTW-wet.

6. Gevolgtrekking

Die hof stel die verhaling van koste wat met goed verband hou gelyk aan die lewering van daardie goed, ten einde 'n BTW-aanspreeklikheid ingevolge artikel 8(15) te bevestig. Hoewel die Belastinghof te kenne gee dat artikel 8(15) 'n kunsmatige uitleg toelaat, meen die Hoogste

Hof van Appèl dat 'n uitleg, wat verseker dat die BTW wat deur Diageo betaal moet word wel betaal word, nie kunsmatig kan wees nie.

Diageo het dus die weg gebaan vir 'n kunsmatige uitleg van artikel 8(15) wat geregverdig word op grond van die doel van die BTW-wet, naamlik om BTW te vorder. Hoewel *Diageo* nie 'n afsonderlike lewering van goed aan die eienaars gemaak het nie, kan artikel 8(15) nie so 'n lewering skep nie, en hoewel die doel van die BTW-wet inderwaarheid nie is dat nie-inwoners in hierdie omstandighede 'n BTW-koste in Suid-Afrika moet oploop nie, bevind die hof dat BTW op die verhaling van koste betaal moet word. Hierdie uitleg van artikel 8(15) kan 'n ernstige finansiële impak hê en skep onsekerheid oor die aanspreeklikheid vir BTW op transaksies met gemengde BTW-komponente.

Bibliografie

Bindende algemene beslissing 38. *The value-added tax treatment of the supply and importation of vegetables and fruit*. 2de uitgawe. 16 Maart 2020. SAID.
<https://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Rulings/LAPD-IntR-R-BGR-2017-01%20-%20BGR38%20The%20VAT%20treatment%20of%20the%20supply%20and%20importation%20of%20vegetables%20and%20fruit.pdf> (9 September 2020 geraadpleeg).

Botes, M.C. 2020. *Juta's value-added tax*. Oorspronklike diens 2000. Hersieningsdiens 16. Kaapstad: Juta.

Davis Tax Committee. 2018. *Final report on VAT for the Minister of Finance*. Maart.
<https://www.taxcom.org.za/docs/20180329%20Final%20DTC%20VAT%20Report%20to%20the%20Minister.pdf> (7 September 2020 geraadpleeg).

Diageo. 2020. *Preliminary results, year ended 30 June 2020*: 4 Augustus.
<https://www.diageo.com/en/news-and-media/press-releases/2020-preliminary-results-year-ended-30-june-2020/> (10 September 2020 geraadpleeg).

Draft explanatory memorandum on the draft Taxation Laws Amendment Bill, 2020.
<https://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Drafts/LPrep-Draft-2020-44%20-%202020%20Draft%20%20Explanatory%20Memorandum%20on%20the%202020%20Draft%20TLAB%20-%202031%20July%202020.pdf> (10 September 2020 geraadpleeg).

Einstein. *Tax Quotes*. Internal Revenue Service, United States of America.
<https://www.irs.gov/newsroom/tax-quotes> (9 September 2020 geraadpleeg).

Explanatory memorandum on the Revenue Laws Amendment Bill, 1999. Pretoria: Staatsdrukker. <https://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/ExplMemo/LAPD-LPrep-EM-1999-01%20-%20%20Explanatory%20Memorandum%20Revenue%20Laws%20Amendment%20Bill%201999.pdf> (10 September 2020 geraadpleeg).

Explanatory memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill, 1998. Pretoria: Staatsdrukker. <https://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/ExplMemo/LAPD-LPrep-EM-1998-01%20-%20%20Explanatory%20Memorandum%20Taxation%20Laws%20Amendment%20Bill%201998.pdf> (10 September 2020 geraadpleeg).

Explanatory memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill, 2012. <https://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/ExplMemo/LAPD-LPrep-EM-2012-01%20-%20Explanatory%20Memorandum%20Taxation%20Laws%20Amendment%20Bill%202012.pdf> (10 September 2020 geraadpleeg).

Govender, R. en M. Besanko. 2020a. Deeming a single supply to be separate supplies for VAT purposes. *Synopsis*. Julie, bl. 2–5. <https://www.pwc.co.za/en/assets/pdf/synopsis/synopsis-july-2020.pdf> (10 September 2020 geraadpleeg).

—. 2020b. Supreme Court of Appeal’s ruling will have adverse VAT consequences for suppliers of goods and services. *Financial & Advisory News*. 14 Julie. <https://www.fanews.co.za/article/tax/16/tax/1016/supreme-court-of-appeal-s-ruling-will-have-adverse-vat-consequences-for-suppliers-of-goods-and-services/29613> (10 September 2020 geraadpleeg).

Interpretasienota 57. *Sale of an enterprise or part thereof as a going concern*. 31 Maart 2010. SAID. <https://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Notes/LAPD-IntR-IN-2012-57%20-%20Sale%20Enterprise%20Part%20Going%20Concern.pdf> (9 September 2020 geraadpleeg).

Interpretasienota 70. *Supplies made for no consideration*. 14 Maart 2013. SAID. <https://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Notes/LAPD-IntR-IN-2013-03%20-%20IN70%20Supplies%20made%20for%20no%20consideration.pdf> (9 September 2020 geraadpleeg).

Interpretation Statement 08/01. *Role of section 5(14) of the Goods and Services Tax Act 1985 in regard to the zero-rating of part of a supply*. Inland Revenue New Zealand. <https://www.taxtechnical.ird.govt.nz/-/media/project/ir/tt/pdfs/interpretation-statements/is0801.pdf?la=en> (10 September 2020 geraadpleeg).

Moodaley, V. en G. Badenhorst. 2019. Splitting hairs... VAT case 1558. *Tax & Exchange Control Alert*. 7 Junie, bl. 2–4. <https://www.cliffedekkerhofmeyr.com/export/sites/cdh/en/news/publications/2019/Tax/downloads/Tax-Exchange-Control-Alert-7-June-2019.pdf> (10 September 2020 geraadpleeg).

VATCOM. 1991. *Report of the Value-Added Tax Committee*. Pretoria: Staatsdrukker.

Verklarende memorandum oor die Wetsontwerp op Belasting op Toegevoegde Waarde, 1991. Pretoria: Staatsdrukker.