

Aantekening: Verhuring van ’n huis: Wanneer die SAID met hul BTW-koffers mag kom aanklop

Marlene Botes

Marlene Botes, onafhanklike BTW-spesialis

Abstract

Letting of a house: When the SARS may knock on your door with their VAT coffers

The South African Revenue Service (SARS) has warned home-owners hosting fee-paying guests to meet their value-added tax (VAT) liabilities. Unfortunately, non-compliance often results from ignorance or uncertainty regarding the application of the law. While no VAT is payable on long-term residential rentals, short-term rentals are generally subject to VAT, but classifying a home rental as an exempt letting of a *dwelling* or the taxable supply of *commercial accommodation* is often challenging. Recent changes in the home rental arena, for example as to the profile of lessees and the shift towards working from home, have highlighted the uncertainties. Furthermore, once it has been established that the rental constitutes *commercial accommodation*, the home-owner is not automatically liable to charge VAT and account for output tax to the SARS. While the compulsory VAT registration threshold is R1 million per annum, rental income from the supply of commercial accommodation is taken into account only if the turnover therefrom exceeds R120 000 per annum. Furthermore, while voluntary registration is normally available if the annual taxable turnover exceeds R50 000, the goalposts are moved where commercial accommodation is involved, as voluntary registration is available only when the annual taxable turnover from commercial accommodation exceeds the R120 000 limit. These intertwined VAT rules can easily be misapplied, resulting in non-compliance, or may cause unpleasant VAT disputes. The purpose of this note is to provide an overview of the circumstances when VAT must be levied on rental income, to reflect on the uncertainties regarding the VAT rules, to call for an interpretation thereof which has a sensible and business-like effect and to submit that amendments should be introduced to ensure such an effect.

Keywords: commercial accommodation; consideration; Covid pandemic; domestic goods and services; dwelling; enterprise; exempt supply; home office; house; lodging; registration; rental; value-added tax; VAT; vendor

Trefwoorde: belasting op toegevoegde waarde; BTW; Covid-pandemie; huis; huishoudelike goed en dienste; inwoning; kommersiële huisvesting; ondernemer; onderneming; registrasie; tuiskantoor; vergoeding; verhuring; vrygestelde lewering; woning

1. Inleiding

Talle Suid-Afrikaanse huiseienaars woer suksesvol in die huisvestingsmark (sien bv. Lekkeslaap 2021 en Airbnb 2021 wat betref die plaaslike toeristehuisvestingsbedryf). Wanneer die Suid-Afrikaanse Inkomstediens (SAID) egter by die voordeur aanklop, wyk die winste alte dikwels by die agterdeur uit. Indien die verhuurder nie sy verpligtinge rakende belasting op toegevoegde waarde (BTW) nougeset nakom nie, kan die SAID se BTW-aanslae selfs 'n winsgewende huisvestingsbesigheid 'n finansiële knou toedien.

Om te verseker dat die staatskoffers hul regmatige deel ontvang en dat die speelvelde tussen verhuurders gelyk is, het die SAID 'n persverklaring uitgereik om diegene wat inkomste uit die korttermynverhuring van hul eiendom ontvang daaraan te herinner dat hulle, indien die huurinkomste R1 miljoen in 'n tydperk van 12 maande oorskry, as ondernemers moet registreer vir BTW-doeleindes (SAID 2021).

Ten einde te voorkom dat BTW-registrasie bewerkstellig word bloot om onbehoorlike terugbetalings te eis, word registrasie egter in sekere omstandighede nie toegelaat nie. Terwyl die SAID dus aan die een kant moet verseker dat BTW gehef word, moet hulle aan die ander kant keer dat 'n huiseenaar wat nie vir registrasie kwalifiseer nie, by die BTW-agterdeur inglip, of dat iemand wat reeds geregistreer is, die belastingstelsel misbruik om sy woonhuis te finansier.

BTW moet gehef en aan die SAID betaal word indien die verhuring van 'n huis, woonstel, suite, kamer, tuinwoonstel, buitekamer of ander blyplek (“huis”) die verskaffing van kommersiële huisvesting daarstel, terwyl 'n vrystelling geld indien 'n huis vir residensiële doeleindes as 'n woning verhuur word. *Kommersiële huisvesting* behels tipies korttermyn-huisvesting vir vakansiedoeleindes, terwyl die verhuring van 'n *woning* normaalweg langtermynverblyf vir woondoeleindes ten doel het. Onsekerheid oor die klassifikasie van 'n verhuringstransaksie, die registrasievereistes en die heffing van BTW veroorsaak egter steeds, meer as 30 jaar ná die instelling van BTW op 30 September 1991, verwarring (sien bv. Independent Online 2021; BusinessTech 2021). Dit lei, ondanks die SAID se verklaring dat hulle hard werk “to provide clarity and certainty for taxpayers to enable them to meet their obligations effortlessly” (SAID 2021), tot geskille oor die nakoming van die vereistes van die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde 89 van 1991 (BTW-wet). Weens regulasies rondom die Covid-pandemie het die vraag na die BTW-gevolge indien 'n verhuurder die aard van sy besigheid van kort- na langtermynverhuring verander of indien 'n huurder van die huis af werk, ook weer opgeduik. Volgens die ekonoom en filosoof Adam Smith (2003 [1776]:1043–4) moet die bedrag belasting wat 'n persoon moet betaal, “certain, and not arbitrary” wees en is “a very considerable degree of inequality ... not near so great an evil as a very small degree of uncertainty”. Onsekerheid oor die BTW-gevolge van die verhuring van 'n huis verhoog nie net die risiko van BTW-aanslae, boetes en rente vir 'n verhuurder nie, maar kan ook meebring dat hy onnodig BTW betaal of versuim om 'n BTW-aanslag te betwis waar hy inderwaarheid nie vir BTW aanspreeklik is nie.

Die fokus van hierdie bydrae is die verhuring van 'n huis, ongeag of die voorwaardes en regsvereistes nagekom word. Tensy anders vermeld, of waar die konteks die teendeel aandui, verwys *verhuur* na sowel langtermynverhuring as korttermynverhuring of -verskaffing van verblyf; *verhuurder* na die persoon wat 'n huis verhuur of verblyf daarin verskaf; en *huurder* na die persoon wat die huis huur of die reg van verblyf daarin verkry. Die doel is om 'n oorsig te bied van die omstandighede wanneer die verhuring 'n BTW-onderneming daarstel wat BTW-registrasie vereis of moontlik maak, om die onsekerhede in dié verband te oorweeg en om aanbevelings te doen. 'n Bespreking van die uitset- en insetbelastinggevolge van die verhuring val dus buite die omvang van die bydrae. Aangesien die BTW-gevolge van die verhuring van 'n huis van die spesifieke feite afhang, is hierdie oorsig nie bedoel om advies daar te stel nie.

2. Algemene BTW-beginsels

2.1 Belasbare lewering

BTW is teen 15 persent betaalbaar op 'n belasbare lewering, naamlik 'n lewering van goed of dienste deur 'n BTW-ondernemer in die loop of ter bevordering van sy BTW-onderneming, op die invoer van goed, sowel as op die lewering van sekere ingevoerde dienste, tensy 'n vrystelling of ander uitsondering geld (art. 7(1) BTW-wet).

Die verhuring van 'n huis of die verskaffing van die reg van gebruik daarvan is 'n lewering van goed (art. 8(11)), terwyl die verskaffing van 'n fasiliteit of 'n voordeel 'n lewering van 'n diens daarstel (sien die omskrywings van “goed” en “dienste” in art. 1(1)). Enige vorm van die verlening van die reg om in 'n huis te woon is gevolglik 'n lewering van goed of dienste. Hoewel die onderskeid tussen *goed* en *dienste* nie belangrik is wat die heffing van BTW op die verhuring van 'n huis betref nie, kan dit wel van belang wees wanneer die tyd en die waarde van die lewering bepaal word (artt. 9, 10). Ten einde te bepaal of die verhuring 'n belasbare lewering is waarop BTW gehef moet word, moet vasgestel word of die verhuurder 'n BTW-ondernemer is of moet wees, en of die verhuring in die loop van sy BTW-onderneming plaasvind.

2.2 BTW-ondernemer

'n BTW-ondernemer is 'n persoon wat vir BTW-doeleindes as *ondernemer* by die SAID geregistreer is of moet wees (art. 1(1)). BTW-registrasie is verpligtend indien die totale waarde van 'n persoon se belasbare lewerings (hierna *belasbare omset*) in die loop van die bedryf van alle BTW-ondernemings in die afgelope 12 maande R1 miljoen oorskry het, of indien sy belasbare omset in die volgende 12 maande, weens 'n skriftelike kontraktuele verpligting, R1 miljoen sal oorskry, behalwe in sekere buitengewone omstandighede (art. 23(1)).

Aangesien BTW-registrasie toegang tot BTW-terugbetalings verleen, geld streng vereistes vir vrywillige registrasie. Die algemene beginsel is dat 'n persoon om vrywillige registrasie aansoek kan doen slegs indien sy belasbare omset in die voorafgaande 12 maande R50 000 oorskry het (art. 23(3)(b)(i)) of indien daar redelikerwys verwag kan word dat die R50 000-perk binne 12 maande vanaf die datum van registrasie oorskry sal word, byvoorbeeld omdat die maandelikse omset R4 200 oorskry (art. 23(3)(b)(ii) en Regulasie 447 van 2015; sien art. 23(3)(c) en (d) vir ander gevalle waar vrywillige registrasie moontlik is). In die geval van

kommersiële huisvesting word die R50 000-registrasieperk in effek verhoog na R120 000 (sien parr. 2.3 en 4.2 hier onder).

Wanneer 'n persoon se belasbare omset bereken word, word (gewoonlik) slegs die lewerings wat hy as prinsipaal doen, in ag geneem (art. 54(1)). Aangesien 'n huwelik binne gemeenskap van goed vir BTW-doeleindes as 'n liggaam van persone, soortgelyk aan 'n vennootskap, beskou word (sien SAID 2015:23), moet die gesamentlike omset van die twee gades in ag geneem word.

Indien 'n BTW-ondernemer nie meer enige BTW-ondernemings bedryf nie, moet hy die SAID in kennis stel sodat sy BTW-registrasie gekanselleer kan word (art. 24(3)). Waar die SAID oortuig is dat 'n BTW-ondernemer nie meer aan die registrasievereistes voldoen nie, kan die SAID sy registrasie kanselleer (art. 24(5)). 'n BTW-ondernemer kan om deregistrasie aansoek doen indien hy die SAID kan oortuig dat sy belasbare omset in die volgende 12 maande nie R1 miljoen sal oorskry nie (art. 24(1) en (2)).

2.3 BTW-onderneming

'n Persoon kan verplig wees om as BTW-ondernemer te registreer, of vir vrywillige registrasie kwalifiseer, slegs indien hy 'n BTW-onderneming bedryf. Eweneens kan sy transaksies, in hierdie geval die verhuring van sy huis, aan BTW onderhewig wees slegs indien dit in die loop of ter bevordering van sy BTW-onderneming geskied.

Volgens die algemene reël is 'n *BTW-onderneming* 'n onderneming of bedrywigheid wat voortdurend of gereeld deur 'n persoon in Suid-Afrika bedryf word en in die loop of ter bevordering waarvan goed of dienste aan 'n ander persoon teen 'n vergoeding gelewer word, hetsy met winsoogmerk al dan nie (par. (a) van die omskrywing van “onderneming” in art. 1(1)). *Voortdurend* beteken in die algemeen dat iets aanhoudend plaasvind en dat die bedrywigheid nie permanent beëindig of wesenlik onderbreek word nie, terwyl *gereeld* verwys na 'n bedrywigheid wat herhalend plaasvind, met inagneming van die soort lewering en die tyd wat dit neem om die bedrywigheede af te handel (sien Interpretasienota 70:10; SAID 2016:13; SAID 2020:3). Blote geïsoleerde aktiwiteite stel dus nie 'n BTW-onderneming daar nie, maar selfs al behels die transaksie net een kontraktuele lewering, kan die voorafgaande bedrywigheede 'n BTW-onderneming daarstel. Elke bedrywigheid moet afsonderlik aan die vereistes getoets word om te bepaal of dit 'n BTW-onderneming uitmaak (sien *Commissioner for SARS v De Beers Consolidated Mines Ltd* 2012 5 SA 344 (HHA) parr. 34, 52 en *Consol Glass (Pty) Ltd v Commissioner for SARS* 2020–12–18 saaknr. 1010/19 (HHA) par. 19).

Twee van die spesifieke reëls ten opsigte van die omvang van 'n BTW-onderneming moet by die verhuring van 'n huis oorweeg word:

- Waar 'n persoon 'n onderneming bedryf wat kommersiële huisvesting lewer (soos beoog in par. (a) van die omskrywing van “kommersiële huisvesting” in art. 1(1)), is dit 'n BTW-onderneming slegs indien die belasbare omset daarvan in die voorafgaande 12 maande R120 000 oorskry het, of indien daar redelikerwys verwag kan word dat dit in 'n tydperk van 12 maande R120 000 sal oorskry (par. (ix) van die voorbehoudsbepaling by die omskrywing van “onderneming”).

- Indien die verskaffing van verblyf egter die vrygestelde verhuring van 'n woning behels, bedryf die verhuurder nie (wat die verhuring betref) 'n BTW-onderneming nie (par. (v) van die voorbehoudsbepaling by die omskrywing van “onderneming”).

Gevolglik moet eers bepaal word of die verskaffing van verblyf *kommersiële huisvesting* uitmaak voordat bepaal kan word of die verhuurder 'n BTW-onderneming bedryf en as BTW-ondernemer moet of mag registreer.

3. Klassifikasie van die verhuring

3.1 Belang van die onderskeid

Die heffing van BTW op die verskaffing van kommersiële huisvesting verleen (in beginsel) die reg om insetbelastingaftrekkings te doen, byvoorbeeld ten opsigte van die BTW wat op die verkryging van 'n huis betaal is, of van die denkbeeldige BTW wat by die koopprys ingesluit is (sien par. (b) van die omskrywing van “insetbelasting” in art. 1(1)), terwyl sulke aftrekkings nie ten opsigte van 'n huis wat as 'n woning verhuur word, gedoen kan word nie. Die uitleg van die BTW-wet hang gevolglik dikwels daarvan af of die verhuurder as BTW-ondernemer wil registreer (om insetbelasting af te trek) of juis nie wil registreer nie (om mededingende tariewe, sonder BTW, te vra), en of die BTW-wet vanuit die verhuurder, die huurder of die SAID se oogpunt gelees word.

Die verskaffing van huisvesting in 'n huis wat die gewone verblyfplek van 'n mens is, word vir BTW-doeleindes gewoonlik as die verhuring van 'n *woning* beskou en is dus vrygestel. Die probleem is egter dat 'n soortgelyke transaksie in sekere omstandighede ook die lewering van *kommersiële huisvesting* kan wees (sien ook SAID 2016:10; Strauss 2016:2–3). Dit kan daartoe lei dat 'n persoon verkeerdelik BTW hef en 'n insetbelastingaftrekking doen waarop hy nie geregtig is nie, of dat hy nie beseft dat hy moes registreer en uitsetbelasting verklaar het en wel 'n aftrekking van insetbelasting kon gedoen het nie. Hierdie onsekerheid skep 'n BTW-risiko, veral aangesien die SAID nie bereid is om BTW-beslissings in dié verband uit te reik nie (Kennisgewing 748 van 2016; Badenhorst 2018:6). Die BTW-onderskeid tussen die verskaffing van *kommersiële huisvesting* en die *verhuring van 'n woning* is gevolglik van belang om die BTW-gevolge van die transaksie te bepaal.

3.2 *Kommersiële huisvesting*

3.2.1 *Agtergrond*

In die geval van die verhuring van 'n huis beteken *kommersiële huisvesting*:

inwoning of kos en inwoning, tesame met die verskaffing van huishoudelike goed en dienste, in enige huis, woonstel, vertrek ... wat gereeld of stelselmatig verskaf word maar met uitsluiting van 'n woning wat ingevolge 'n ooreenkoms vir die huur en verhuring daarvan verskaf word. (Paragraaf (a) van die omskrywing in artikel 1(1))

Kommersiële huisvesting verwys dus na vakansieverblyf of ander tydelike verblyf vir woon-doeleindes en hou nie met die kommersiële verhuring van sakepersele of kantoorgeboue verband

nie. Die verskaffing van huisvesting op 'n selfsorg- of 'n bed-en-ontbyt-grondslag kan gevolglik kommersiële huisvesting wees.

3.2.2 Gereeld of stelselmatig

Ten einde gereeld of stelselmatig (*regularly or systematically*) verskaf te word, moet die huis gereeld genoeg vir huisvesting beskikbaar wees om 'n patroon daar te stel en moet daar 'n mate van volhoubaarheid en 'n doelbewuste poging wees om dit op 'n georganiseerde wyse beskikbaar te stel, wat beteken dat indien verblyf net op 'n informele of toevallige grondslag beskikbaar is, dit nie kommersiële huisvesting uitmaak nie (sien SAID 2016:36).

3.2.3 Inwoning

Die verhuring van 'n huis kan kommersiële huisvesting daarstel slegs indien die verhuurder inwoning (*lodging*) of kos en inwoning verskaf. In *Commissioner for SARS v Republica (Pty) Ltd* 2018–9–12 saaknr. 1025/17 (HHA) het Republica gebou aan Tshwane Universiteit van Tegnologie (TUT) verhuur vir gebruik deur TUT se studente. Republica moes onder andere meubels, internettoegang, televisie, wasserygeriewe, water, elektrisiteit en onderhouds- en bestuursdienste verskaf, terwyl TUT die kontrakte met die studente moes sluit. Republica het die Hoë Hof genader vir 'n verklarende bevel dat die verhuring van die persele aan die TUT die verskaffing van kommersiële huisvesting daarstel. Waarnemende regter Semenya, wat die uitspraak van die Hoë Hof lewer (sien *Republica (Pty) Ltd v Commissioner for SARS* 2016–2–29 saaknr. 864/14 (GP)), bevind dat Republica wél kommersiële huisvesting aan die TUT verskaf omrede die doel van die verhuring is om die studente te huisves, en dat 'n *nekus* tussen Republica en die studente nie nodig is nie (par. 14). Sy meen, met verwysing na *Natal Joint Municipal Pension Fund v Endumeni Municipality* 2012 4 SA 593 (HHA) (par. 18), dat dit die mees verstandige (“sensible”) uitleg meebring en voeg by dat 'n ander uitleg nie in besigheidsbelang sou wees nie omrede dit die uitdagings van studentebehuising ignoreer (par. 18). In appèl bevind appèlregter Ponnán, wat die uitspraak van die Hoogste Hof van Appèl lewer, egter dat Republica nie kommersiële huisvesting verskaf nie, aangesien die TUT nie 'n inwoner kan wees wat in 'n gebou woon nie (par. 7). Hy stem ook nie saam dat die studente eintlik die inwoners van die huisvesting is nie, aangesien so 'n benadering nie die aard van die kontraktuele ooreenkoms behoortlik in ag neem nie en twee afsonderlike lewerings saamsmelt (par. 10). Hy wys daarop dat hoewel dit teoreties moontlik mag wees vir A om 'n ooreenkoms met B te sluit vir die verskaffing van losies of inwoning aan C, daar twee afsonderlike regsverhoudings in *Republica* is, naamlik tussen Republica en die TUT en tussen die TUT en hul studente (par. 10), maar geen kontraktuele verhouding tussen Republica en die studente nie (par. 12). Hy benadruk dat die BTW-gevolge van 'n lewering vasgestel moet word met verwysing na die kontraktuele ooreenkoms en wys die appèl van die hand.

Nadat waarnemende regter Semenya se doelgerigte benadering (wat die wese van die transaksie in ag neem – sien ook Mthembu 2017) verbasing ontlok het (sien Surtees 2016; Louw 2016:4; Divaris 2021:153), is appèlregter Ponnán se uitspraak in die algemeen entoesiasies ontvang (sien Theron 2018; Ware 2021:213; Divaris 2021:153; Schneider 2019). Volgens die SAID bevestig *Republica* dat slegs 'n “natural person can take up temporary accommodation” (sien SAID 2020:72). Die klem wat appèlregter Ponnán lê op die feit dat die TUT nie inwoning kan ontvang nie, en die SAID se bevestiging dat 'n persoon wat nie 'n natuurlike persoon is nie, nie korttermynhuisvesting kan ontvang nie, laat egter die vraag ontstaan of die BTW-wet die verantwoordelikheid op 'n BTW-ondernemer plaas om te bepaal of, byvoorbeeld, die koper

van voedsel dit kan eet. Indien wel, sou dit die vreemde gevolg hê dat waar die koper 'n maatskappy is, die nulkoers nie kan geld by die verkoop van basiese voedsel nie, en selfs ook dat die BTW-ondernemer nie 'n lewering daarvan aan die maatskappy kan doen nie.

In *XO Africa Safaris v Commissioner for SARS 2016–10–3* saaknr. 395/15 (HHA) word bevind dat XO, wat nie self huisvesting kan verskaf nie, maar die reg op huisvesting by hotelle koop en dit aan buitelandse toeroperateurs verkoop (wat dit op hul beurt aan buitelandse toeriste verkoop), die huisvesting regstreeks aan die toeriste lewer wanneer hulle in Suid-Afrika kom reis. Indien XO, wat nie sy eie huisvesting het om te verskaf nie, dit nietemin aan 'n persoon met wie XO nie 'n kontraktuele verhouding het nie, kan lewer, ontstaan die vraag waarom inwoning nie ook aan 'n persoon wat nie die kontraktuele ontvanger van die lewering is nie, gelewer kan word nie.

Verder, hoewel 'n lewering BTW-gevolge vir die kontraktuele leweraar en ontvanger inhou, laat die BTW-wet in sekere gevalle toe dat die BTW-gevolge deur 'n daaropvolgende lewering tussen ander partye beïnvloed kan word. Indien 'n BTW-ondernemer byvoorbeeld goed aan 'n ander BTW-ondernemer verkoop en dit na die buitelandse klant van die ander BTW-ondernemer versend, kwalifiseer beide lewerings (in beginsel) vir die nulkoers (sien art. 11(1)(a)(i), saamgelees met par. (a) van die omskrywing van “uitgevoer” in art. 1(1) en Interpretasienota 30 (Uitgawe 3), par. 8.5). 'n Kontraktuele verhouding tussen die eerste BTW-ondernemer en die buitelandse klant is dus nie nodig nie. Verder kwalifiseer die vervoer van passasiers vir 'n vrystelling selfs al word die diens kontraktueel aan 'n regspersoon wat die reisgeld betaal, gelewer (sien art. 12(g) en Praktyknota 7, parr. 3 en 4.5). Insgelyks vereis die BTW-wet nie dat die persoon wat in die huis gaan bly, die kontraktuele ontvanger van kommersiële huisvesting moet wees nie. Die effek van appèlregter Ponnans bevinding is egter dat 'n verhuurder wat kontrakte sluit deur aanlyn besprekings te aanvaar, homself moet vergewis van die regstatus van die kontraktuele ontvanger van die lewering.

3.2.4 Huishoudelike goed en dienste

Die reg van verblyf kan kommersiële huisvesting daarstel slegs indien dit verskaf word saam met *huishoudelike goed en dienste*, naamlik goed en dienste wat in 'n onderneming wat kommersiële huisvesting verskaf voorsien word, met inbegrip van

- (a) skoonmaak en instandhouding;
 - (b) elektrisiteit, gas, lugreëling of verhitting;
 - (c) 'n telefoon, televisiestel, radio of ander soortgelyke artikel;
 - (d) meubels en ander toebehore;
 - (e) maaltye;
 - (f) was- en strykgoed;
 - (g) verplegingsdienste; of
 - (h) water.
- (Omskrywing in artikel 1(1))

Die verhuurder hoef dus nie al hierdie voordele of geriewe aan die huurder te verskaf nie. Gevolglik kan die verskaffing van huisvesting in 'n ongemeubileerde huis waar die prys slegs die voorsiening van water insluit, in beginsel die verskaffing van kommersiële huisvesting wees.

3.2.5 Woning

Kommersiële huisvesting sluit 'n woning wat ingevolge 'n ooreenkoms vir die huur en verhuring daarvan verskaf word, uit.

3.3 Verhuring van 'n woning

3.3.1 Agtergrond

Die verhuring van 'n woning is vrygestel van BTW (art. 12(c)(i)). Vir sover 'n persoon vrygestelde lewerings doen, bedryf hy nie 'n BTW-onderneming nie (sien par. 2.3 hier bo). Die langtermynverhuring van 'n huis wat 'n woning is, is dus nie 'n lewering in die loop of ter bevordering van 'n BTW-onderneming nie en kan nie tot 'n aanspreeklikheid vir BTW-registrasie lei nie. Net so kan die verhuurder nie om BTW-registrasie aansoek doen ten einde insetbelastingaftrekkings ten opsigte van die huis te doen nie. Die doel van die vrystelling is om neutraliteit tussen 'n huis wat deur 'n eienaar en een wat deur 'n huurder bewoon word, te verseker, aangesien die eienaar BTW (in beginsel) net op die aankoop van die huis, versekering en herstelwerk betaal, en nie op rente en munisipale belasting nie (Vatcom 1991:55; Du Preez en Klein 2014:61; Strauss 2016:4).

Woning beteken:

behalwe waar dit gebruik word in die verskaffing van kommersiële huisvesting, 'n gebou, perseel, struktuur of enige ander plek, of 'n deel daarvan, hoofsaaklik gebruik as 'n woon- of verblyfplek van 'n natuurlike persoon of wat bedoel is hoofsaaklik vir gebruik as 'n woon- of verblyfplek van 'n natuurlike persoon, met inbegrip van los en vaste toebehore daarby en daarmee geniet. (Artikel 1(1))

'n *Woning* is dus 'n gebou, of 'n deel daarvan, wat gewoonlik 'n selfonderhoudende eenheid is, wat nie maklik in verdere wooneenhede verdeel kan word nie en wat tipies minstens kombuisgeriewe, 'n slaapkamer en 'n badkamer het, hoewel daar ook 'n gemeenskaplike kosmaakplek of gedeelde badkamergeriewe kan wees (SAID 2016:11). 'n Buitegebou of motorhuis wat in 'n enkel- of tuinwoningstel omskep is, kan ook as 'n woning kwalifiseer.

3.3.2 Hoofsaaklik 'n woonplek

Om 'n *woning* daar te stel, moet die huis gebruik word of bedoel wees vir gebruik as 'n woon- of verblyfplek van 'n natuurlike persoon. Indien die huis hoofsaaklik daarvoor bedoel is, is dit dus 'n woning, of dit so gebruik word of nie. Indien 'n huurkontrak bepaal dat 'n besigheid nie by die huis bedryf mag word nie, behoort hierdie vereiste nagekom te word, mits die kenmerke van die huis met só 'n doel strook.

Dit beteken dat die vrystelling geld indien die huis vir woon- of verblyfdoeleindes gebruik word, of daarvoor bedoel is, selfs al is daar 'n mate van gebruik vir nuwoondoelindes, soos waar daar 'n swembad of 'n motorhuis is. Die huis kan steeds 'n woning wees al is 'n deel daarvan vir besigheidsdoeleindes ingerig, soos waar 'n vertrek as 'n haarsalon gebruik word en met spesiale wasbakke en spieëls toegerus is, of al gebruik die huurder 'n deel daarvan vir besigheidsdoeleindes of as 'n tuiskantoor. Aangesien “predominantly” in die Engelse (getekende) teks van die BTW-wet gebruik word (in teenstelling met “mainly” wat

gewoonlik die Engelse ekwivalent van “hoofsaaklik” in die BTW-wet is), blyk dit dat die huis nie ’n woning is indien die gebruik, of bedoelde gebruik, daarvan bloot meer as 50 persent vir woondoeleindes is nie. Aan die ander kant, indien ’n huis nie hoofsaaklik vir woon- of verblyfdoeleindes gebruik word of bedoel is nie, soos waar dit as kantoorruimte of ’n besigheidsperseel verhuur word, is dit nie ’n woning nie en geld die vrystelling nie. Die verhuring is dan in beginsel ’n belasbare lewering en kan tot aanspreeklikheid vir BTW-registrasie lei. Onduidelikheid oor die presiese omvang van gebruik, of bedoelde gebruik, vir woondoeleindes wat ’n woning daarstel en die bepaling daarvan (bv. met verwysing na oppervlakte of die tydsduur van gebruik), en of die verhuurder deurlopend die werklike gebruik van die huis moet bevestig, skep onsekerheid.

Hoewel ’n persoon se woon- of verblyfplek gewoonlik sy permanente verblyfplek is, skryf die BTW-wet nie ’n minimumtydperk van verblyf voor nie. In *Respublica* het Respublica en die SAID saamgestem dat die vrystelling vir die verhuring van ’n woning nie van toepassing is nie, met die gevolg dat hierdie kwessie nie deur die hof oorweeg is nie (par. 14). Weens die feit dat Respublica die geboue aan die TUT verhuur het met die doel dat die studente vir ’n redelik lang tyd daarin kon woon, is dit argumenteerbaar dat dit die verhuring van ’n woning kon wees (sien ook Strauss 2016:3–4; Louw 2016:4).

Hoewel die huis hoofsaaklik as ’n woon- of verblyfplek gebruik moet word (of bedoel moet wees vir gebruik), word nie uitdruklik vereis dat die huis deur die kontraktuele huurder as woon- of verblyfplek gebruik word nie (sien ook Mthembu 2017). Beide die hoofhuurooreenkoms en die onderverhuringsooreenkoms kwalifiseer vir die vrystelling, solank die huis slegs vir woondoeleindes onderverhuur word (SAID 2016:67; Mthembu 2017; sien ook Botes 2021:12–5). Die *Respublica*-benadering (waarvolgens inwoning nie aan ’n regs persoon verskaf kan word nie) word dus nie hier toegepas nie.

3.3.3 Ander goed of dienste

Meubels en toerusting kan saam met die huis verhuur word sonder dat ’n toedeling (ingevolge art. 10(22)) gedoen hoef te word, met die gevolg dat die volle huurbedrag vrygestel is. Indien die verhuurder egter ander goed of dienste teen ’n afsonderlike vergoeding aan die huurder verskaf, is die vrystelling nie daarop van toepassing nie, soos in die geval van tuindienste of water en elektrisiteit wat afsonderlik gefaktureer word (sien ook SAID 2016:39; Strauss 2016:3).

3.4 Grensgevalle

Dit is gewoonlik duidelik dat ’n huis as kommersiële huisvesting of as ’n woning verhuur word. In aanlyn advertensies word die verhuring van ’n woning gewoonlik op webtuistes vir huise wat te koop is, geadverteer, terwyl korttermynhuisvesting op webtuistes wat op toerisme toegespits is, geadverteer word. Die spesifieke omstandighede kan egter meebring dat ’n andersins tipiese transaksie ’n grensgeval word.

Kommersiële huisvesting sluit huisvesting in ’n woning wat ingevolge ’n huurooreenkoms verskaf word, uit. Aan die ander kant is ’n huis wat andersins as ’n woning kwalifiseer, nie ’n woning indien dit vir die verskaffing van kommersiële huisvesting gebruik word nie. Hierdie wedersydse uitsluitings skep dikwels onsekerheid en sirkelredenasies.

Kommersiële huisvesting is inwoning wat sáám met huishoudelike goed en dienste verskaf word. Niks verhoed egter die verhuurder van 'n woning om ook huishoudelike goed en dienste as deel van die huurooreenkoms te verskaf nie (sien ook SAID 2016:12). Hoewel 'n tipiese langtermynverhuring gewoonlik by wyse van 'n huurkontrak geskied, in teenstelling met 'n meer informele ooreenkoms vir die verskaffing van vakansiehuisvesting (sien SAID 2016:12; Strauss 2016:3), is dit nie noodwendig deurslaggewend nie; al word 'n huurkontrak gesluit, is dit nie 'n vrygestelde lewering indien die woning gebruik word om kommersiële huisvesting te verskaf nie.

Hoewel kommersiële huisvesting tipies vir korter tydperke verskaf word, is daar in beginsel geen beperking op die tydperk waarvoor dit voorsien mag word nie. Dit is egter soms moeilik om vas te stel of die huisvesting gereeld of stelselmatig verskaf word, soos waar 'n verhuurder wat normaalweg huisvesting aan toeriste verskaf, weens Covid-regulasies genoodsaak is om langtermynkontrakte te sluit ten einde sy deure oop te hou. Indien 'n padboukontraakteur met 'n verhuurder op 'n afgeleë dorp ooreenkom oor die verskaffing van inwoning aan sy werknemers gedurende die konstruksietydperk, wat langer as 'n jaar kan wees, ontstaan die vraag of dit die verskaffing van kommersiële huisvesting is. Aan die ander kant, indien die kontraakteur huisvesting huur en afsonderlik met die verhuurder ooreenkom oor die verskaffing van daaglikse maaltye, is die vraag of dit die verhuring van 'n woning is, en of die howe eerder die wese (*substance*) van die ooreenkoms, naamlik dat inwoning bloot vir langer as 'n jaar aan werknemers verskaf word, in ag sal neem.

Die BTW-wet bepaal nie dat 'n huis een maal geklassifiseer word en die gebruik van die huis daarvolgens voorspelbare BTW-gevolge gaan hê nie. Elke lewering moet afsonderlik beoordeel word om te bepaal of 'n woning verhuur word en of kommersiële huisvesting verskaf word. Indien wooneenhede in 'n gebou of op 'n perseel gebruik word om kommersiële huisvesting te verskaf, is daardie wooneenhede nie wonings nie (sien SAID 2016:12). Gevolglik kan een deel van 'n huis of die perseel waarop die huis geleë is, soos 'n tuinwoonstel, as 'n woning verhuur word, terwyl kommersiële huisvesting in kamers in die huis verskaf word.

4. BTW-registrasie

Nadat die verhuurder volgens bogenoemde riglyne bepaal het dat sy verhuringsbesigheid die verskaffing van kommersiële huisvesting uitmaak, moet hy vasstel of hy inderdaad as BTW-ondernemer moet registreer. Indien hy vrywillig by die BTW-stelsel wil aansluit, gaan hy die SAID eers moet oortuig dat hy inderdaad op BTW-registrasie geregtig is.

4.1 Toepassing van die registrasieperke

Indien 'n persoon nie as BTW-ondernemer geregistreer is nie, maar die totale belasbare omset van al sy afsonderlike BTW-ondernemings reeds R1 miljoen oorskry het, moet hy om registrasie aansoek doen. Net so word die totale belasbare omset van 'n persoon se afsonderlike BTW-ondernemings in ag geneem om te bepaal of hy die R50 000-omset-toets vir vrywillige registrasie slaag (maar sien art. 23(5) m.b.t. 'n vereniging sonder winsoogmerk).

Indien 'n persoon reeds as BTW-ondernemer geregistreer is ten opsigte van 'n ander BTW-onderneming wat hy bedryf, bring dit nie mee dat alles wat hy doen deel van daardie onder-

neming uitmaak en al sy lewerings belasbare lewerings is nie. Elke afsonderlike bedrywigheid moet afsonderlik beoordeel word om te bepaal of dit voortdurend of gereeld genoeg bedryf word ten einde as 'n BTW-onderneming beskou te word. Indien dit wél 'n BTW-onderneming uitmaak, is 'n lewering wat in die loop of ter bevordering daarvan gedoen word, 'n belasbare lewering wat in ag geneem moet word wanneer belasbare omset vir doeleindes van die registrasieperke bereken word.

4.2 Die R120 000-perk by kommersiële huisvesting

Hoewel 'n huisvestingsbesigheid wat voortdurend of gereeld kommersiële huisvesting teen vergoeding verskaf, *prima facie* 'n BTW-onderneming uitmaak, kwalifiseer dit as 'n BTW-onderneming slegs indien die belasbare omset die R120 000-toets slaag (sien par. 2.3 hier bo). Dit verhoed dat 'n huiseienaar 'n insetbelastingaftrekking ten opsigte van byvoorbeeld sy vakansiehuis doen, onder die voorwendsel dat dit vir doeleindes van 'n BTW-onderneming gebruik word (sien Vatcom 1991:78). Die verskaffing van kommersiële huisvesting kan gevolglik 'n belasbare lewering wees slegs indien die R120 000-vereiste nagekom word. Die feit dat die normale R50 000-perk vir vrywillige registrasie nie in hierdie geval geld nie, lei dikwels tot onsekerheid (sien bv. Independent Online 2021; BusinessTech 2021).

Die R120 000-perk, wat op alle lewerings in die loop van die huisvestingsbesigheid van toepassing is en nie op elke afsonderlike plek waar huisvesting verskaf word nie (SAID 2016:14), hoef nie, soos in die geval van die R50 000-perk, in die volgende 12 maande oorskry te word nie, maar bloot in 'n tydperk van 12 maande. Indien 'n huis voortdurend vir huisvesting beskikbaar is en 'n gemiddelde maandelikse omset van R12 000 oor die afgelope 12 maande behaal is, word die R120 000-vereiste nagekom. Waar die inkomste egter meer wisselvallig is, is bewyse van besprekings, kontrakte of verwagte aanvraag faktore wat in ag geneem word wanneer bepaal word of redelikerwys verwag kan word dat die R120 000-perk oorskry sal word (SAID 2016:14).

4.3 Waarde van belasbare lewerings

Om die verhuurder se belasbare omset te bepaal, moet die normale beginsels van die waarde van 'n lewering toegepas word (art. 10). Ten einde die totale waarde van belasbare lewerings te bereken, word enige bedrae wat as *vergoeding* vir die lewering beskou word, asook bedrae wat spesifiek geag word vergoeding vir die lewering te wees, in ag geneem.

4.3.1 Vergoeding

Die *vergoeding* vir die lewering van goed of dienste aan die ontvanger van die lewering is:

enige betaling gemaak of gemaak te word (met inbegrip van ... [BTW]), hetsy in geld of andersins, of enige handeling of toegewendheid, hetsy vrywillig of nie, ten opsigte van, in antwoord op, of as aansporing vir, die lewering van enige goed of dienste, hetsy deur daardie persoon of 'n ander persoon ...: Met dien verstande dat 'n deposito ... nie beskou word as betaling gemaak vir die lewering nie, tensy en totdat die leweraar die deposito as vergoeding vir die lewering aanwend of bedoelde deposito verbeur word. (Artikel 1(1))

Die vergoeding vir kommersiële huisvesting is dus die prys wat vir inwoning en ander voordele en geriewe wat huishoudelike goed en dienste uitmaak, gevra en/of betaal word.

Die omvang van *huishoudelike goed en dienste* is gevolglik van belang wanneer bepaal word of die R120 000-perk oorskry word. Hoewel die voordele en geriewe wat spesifiek as huishoudelike goed en dienste gelys is (sien par. 3.2.4 hier bo) meestal aan gaste verskaf word, kan ander goed of dienste, soos sekuriteitsdienste en internettoegang, ook huishoudelike goed en dienste wees indien die koste daarvan by die prys van die huisvesting ingesluit is (sien ook SAID 2016:36–7; SAID 2019:142). Indien buitengewone voordele by die prys ingesluit is, moet bepaal word of dit bykomstig tot, ondergeskik aan, aanvullend by, of in verband met die lewering van die inwoning is en dus huishoudelike goed en dienste daarstel (SAID 2016:37). Indien die verhuurder wat om vrywillige registrasie aansoek wil doen sy belasbare omset van kommersiële huisvesting wil verhoog ten einde die R120 000-perk te oorskry, kan hy dalk besluit om buitengewone voordele, soos ’n toer na Robbeneiland of ’n wynplaas, by die prys van inwoning in te sluit. Daar moet dus telkens oorweeg word of hierdie bykomende voordele inderdaad huishoudelike goed en dienste uitmaak wanneer die vergoeding vir die verskaffing van kommersiële huisvesting bepaal word.

Waar kommersiële huisvesting saam met huishoudelike goed en dienste teen ’n alomvattende prys vir ’n ononderbroke tydperk van meer as 28 dae gelewer word, word die vergoeding geag 60 persent van die alomvattende prys te wees (art. 10(10)). Die doel is om gelyke BTW-speelvelde vir ’n huiseienaar wat nie BTW op rente en munisipale belasting betaal nie, en ’n huurder wat kommersiële huisvesting as ’n woning gebruik, te bewerkstellig. Op die veronderstelling dat die Suid-Afrikaanse belastingbasis ongeveer 60 persent van die bruto binnelandse produk is, word net 60 persent van die huurgeld belas (sien die Explanatory Memorandum on the Revenue Laws Amendment Bill 2001:45–47). Die 60-persent-vergunning was vóór 1 Oktober 2001 van toepassing slegs indien die verblyf vir langer as 45 dae verskaf is (sien art. 68 van die Wysigingswet op Inkomstewette 19 van 2001). ’n Alomvattende prys is ’n saamgestelde bedrag wat gekwoteer of gehef word vir die inwoning en enige huishoudelike goed en dienste wat deur die verhuurder ingesluit word, of wat deur gaste as ’n integrale, noodsaaklike of aanvullende deel van die huisvesting verwag word (SAID 2016:9).

Aangesien die verskaffing van studentehuisvesting vrygestel is (art. 12(h)(ii)), kan die TUT (in *Respublica*) nie die BTW wat op die huur van die geboue aan *Respublica* betaal word, as insetbelasting aftrek nie. *Respublica* het gevolglik aangevoer dat hulle inwoning aan studente verskaf om die voordeel van die 60-persent-vergunning ten opsigte van die huurgeld wat deur die TUT betaal word, te benut. Waarnemende regter Semenya stem saam dat dit verstandig is dat *Respublica* net op 60 persent van die huurgeld BTW hoef te hef (par. 18). Weens appèlregter Ponnan se bevinding dat *Respublica* nié inwoning aan studente verskaf nie, is hierdie BTW-voordeel egter nie die TUT en ander opvoedkundige instellings wat soortgelyke finansiële uitdagings ten opsigte van studentebehuising in die gesig staar, beskore nie (sien ook Van Oordt en Krever 2019:162; Badenhorst 2018:8). Gevolglik is BTW in sulke gevalle, weens die *Respublica*-uitspraak op die volle huurgeld betaalbaar, selfs al word inwoning, in wese, vir langer as 28 dae verskaf.

’n Deposito wat nog nie as betaling vir die lewering van huisvesting aangewend word nie, is nie vergoeding nie. Indien ’n deposito egter in werklikheid bloot ’n eerste betaling vir die lewering is, is dit wel vergoeding (sien Botes 2021:1–9; SAID 2016:51).

Indien die vergoeding nie in geld is nie, moet die opemarkwaarde daarvan bepaal word (art. 10(3)(b)). Dit is die bedrag wat gewoonlik vir die lewering van die goed of dienste wat die vergoeding uitmaak, betaal sou word indien dit in soortgelyke omstandighede in Suid-Afrika gelewer sou word tussen persone wat nie verbonde persone is nie (art. 3(5)). *Verbonde persone* (art. 1(1)) sluit onder andere 'n natuurlike persoon en 'n familielid binne die derde graad van bloedverwantskap in. Indien die teenprestasie in die vorm van advertensiedienste is, soos waar huisvesting aan 'n beïnvloeder (*influencer*) (meestal 'n glanspersoonlikheid wat plasings oor produkte of dienste op sosialemedianetwerke soos Instagram of Twitter doen om sy volgelinge aan die aanlyn gesprek te laat deelneem en só hul gebruikerskeuses ten gunste van die produkte of dienste te beïnvloed; sien Smit 2020:21) verskaf word in ruil vir aanlyn bemerking van die huisvestingsbesigheid, moet die opemarkwaarde van die bemerking dus in ag geneem word (sien ook Botes 2016:364–5).

4.3.2 *Gratis of goedkoop huisvesting*

Waar gratis verblyf aan gaste as deel van 'n bemerkingsveldtog verskaf word, is die waarde van die lewering nul (art. 10(23) en SAID 2016:55). Indien die verhuurder en die huurder egter verbonde persone is, die verhuring gratis of teen 'n verlaagde prys geskied en die huurder nie, indien die normale BTW-inklusiewe prys betaalbaar was, die volle bedrag BTW as insetbelasting sou kon aftrek nie, is die vergoeding die opemarkwaarde van die lewering (art. 10(4)). Dit is die bedrag wat die lewering van die huisvesting gewoonlik sou haal indien dit in soortgelyke omstandighede in Suid-Afrika gelewer sou word tussen persone wat nie verbonde persone is nie (art. 3(2)–(4); sien ook Botes 2016:363–4).

Aangesien die voorsiening van huisvesting as *onthaal* (art. 1(1)) beskou word, kan 'n verhuurder nie sy BTW-koste op die verkryging van goed of dienste om huisvesting te verskaf as insetbelasting aftrek nie tensy hy huisvesting in die gewone loop van sy huisvestingsonderneming teen kosprys of opemarkwaarde lewer, of huisvesting vir *bona fide*-bemarkingsdoeleindes lewer (par. (i)(aa) van die voorbehoudsbepaling by art. 17(2)(a)). Indien die verhuurder nie sy BTW-koste op die verkryging van goed of dienste om huisvesting te verskaf as insetbelasting kan aftrek nie, is die waarde van die lewering van die huisvesting nul (art. 10(21)), met die gevolg dat geen BTW betaalbaar is nie.

Indien 'n huisvestingsbesigheid, met inagneming van bogenoemde waardasiereëls, as 'n BTW-onderneming kwalifiseer en die R1-miljoen-perk vir verpligte registrasie oorskry word, moet die verhuurder as BTW-ondernemer geregistreer word.

4.4 *Versuim om te registreer*

Indien 'n persoon nie binne 21 besigheidsdae nadat hy aanspreeklik geword het, om BTW-registrasie aansoek doen nie, kan die SAID hom terugwerkend as BTW-ondernemer registreer (sien art. 23(4)(b) BTW-wet en art. 22 Wet op Belastingadministrasie 28 van 2011). Die prys wat die verhuurder vir die verskaffing van kommersiële huisvesting vra, sluit BTW in, selfs al het hy nie BTW gehef nie (art. 64 BTW-wet). Terugwerkende registrasie kan dus lei tot die uitreiking van aanslae vir die BTW wat op belasbare lewerings in die verlede betaalbaar is, asook boete en rente (art. 39(1) BTW-wet en art. 222 Wet op Belastingadministrasie).

'n Teenvermydingsmaatreël verhoed dat BTW-registrasie vermy word deur 'n onderneming kunsmatig tussen verskillende persone te verdeel, aangesien die SAID die oënskynlik afsonderlike besighede in die naam van een BTW-ondernemer kan registreer (art. 50A).

5. Heffing van BTW

5.1 Verhuring van 'n woning

Indien die verhuurder sy huis verhuur in omstandighede waar dit die verhuring van 'n woning behels, is dit vrygestel van BTW. Die verhuurder mag dus nie BTW hef nie, selfs al is hy as 'n ondernemer geregistreer ten opsigte van sy ander bedrywighede wat wel 'n BTW-onderneming uitmaak. Die gevolg is dat hy nie enige BTW wat hy op die verkryging van sy huis betaal, as insetbelasting mag aftrek nie.

5.2 Verskaffing van kommersiële huisvesting

5.2.1 Toepassing van die R120 000-omset-toets

Vanaf die tydstop dat die totale belasbare omset van kommersiële huisvesting die R120 000-perk oorskry, bedryf die verhuurder 'n BTW-onderneming ten opsigte van die verskaffing van kommersiële huisvesting en kan hy in beginsel vir uitsetbelasting aanspreeklik wees en op 'n insetbelastingaftrekking geregtig wees.

Die verskaffing van verblyf wat binne die omvang van kommersiële huisvesting val, maar wat nie die R120 000-omset-toets slaag nie, is dus in effek vrygestel van BTW, aangesien geen BTW gevorder word nie en geen insetbelastingaftrekking gedoen mag word nie.

5.2.2 Verhuurder reeds as BTW-ondernemer geregistreer

Indien die verhuurder reeds as BTW-ondernemer geregistreer is ten opsigte van sy ander BTW-ondernemings, moet hy BTW op die lewering van kommersiële huisvesting hef vanaf die maand ná die tydperk van 12 maande waarin die R120 000-omset-perk oorskry is, of vanaf die datum waarop daar redelikerwys verwag kan word dat daardie perk in 'n aaneenlopende tydperk van 12 maande oorskry sal word. Dit beteken dat indien 'n persoon wat ten opsigte van ander BTW-ondernemings as 'n BTW-ondernemer geregistreer is, 'n huis koop om te verhuur, hy nie BTW op die verskaffing van kommersiële huisvesting mag hef tot tyd en wyl hy die R120 000-omset-toets slaag nie.

Indien 'n persoon wat reeds as 'n BTW-ondernemer geregistreer is ten opsigte van die verskaffing van kommersiële huisvesting in byvoorbeeld Pretoria, 'n strandhuis in Heroldsbaai koop wat hy ook in die loop van daardie BTW-onderneming wil gebruik om verblyf te verskaf, is die lewering van kommersiële huisvesting in die strandhuis van die begin af ook aan BTW onderhewig, selfs al kan daar nog nie redelikerwys verwag word dat die R120 000-omset-perk ten opsigte van die strandhuis oorskry gaan word nie.

5.2.3 Verhuurder nog nie as BTW-ondernemer geregistreer nie

Indien 'n persoon nog nie as BTW-ondernemer geregistreer is nie, maar sy totale belasbare omset R1 miljoen oorskry, moet hy as BTW-ondernemer geregistreer word. Die verskaffing van korttermynverblyf in 'n huis in omstandighede wat binne die trefwydte van kommersiële huisvesting val, maar waar die R120 000-omsetperk nog nie oorskry is nie, word egter nie in ag geneem by die berekening van die totale omset nie. Insgelyks, hoewel 'n persoon om vrywillige registrasie aansoek kan doen indien sy totale belasbare omset die R50 000-toets slaag, moet enige lewerings van kommersiële huisvesting buite rekening gelaat word wanneer bepaal word of die R50 000-omset-perk oorskry is indien die totale belasbare omset uit die verskaffing van kommersiële huisvesting nog nie die R120 000-toets slaag nie.

Dit beteken dat 'n persoon wat 'n werknemer is, maar ook inkomste uit die korttermynverhuring van kamers in sy huis verdien, nie vrywillig mag registreer wanneer sy belasbare omset R50 000 oorskry nie, maar eers wanneer die R120 000-omset-perk oorskry is. Net so, indien die verhuurder ook ander BTW-ondernemings bedryf, kan hy nie sy huurinkomste in berekening bring ten einde die belasbare omset van sy ander BTW-ondernemings te verhoog om só die R50 000-toets te slaag nie. Hy kan ook nie sy ander BTW-ondernemings se belasbare omset in berekening bring ten einde die R120 000-omset-perk vir vrywillige registrasie ten opsigte van kommersiële huisvesting te oorskry nie.

5.2.4 Afskaal van besigheid

Indien 'n verhuurder as BTW-ondernemer geregistreer is, maar die omset uit die verskaffing van kommersiële huisvesting in 'n volgende jaar nie R120 000 oorskry nie, word sy verhuring-besigheid nie summier nie meer as 'n BTW-onderneming beskou nie. Solank daar steeds redelikerwys verwag kan word dat die omset R120 000 sal oorskry in 'n tydperk van 12 maande, bedryf hy steeds 'n BTW-onderneming. Indien die inkomste egter tot onder R50 000 daal in 'n tydperk van 12 maande, is daar 'n risiko dat die SAID kan aanvoer dat die verhuurder nie meer vir BTW-registrasie kwalifiseer nie (sien art. 24(5)(a)).

5.3 Verandering van die aard van die verhuring

Sou die verhuurder besluit om sy huis wat nog altyd vir toeristeverblyf beskikbaar was, eerder aan studente te verhuur (bv. a.g.v. die afname in buitelandse besoekers weens Covid-regulasies; sien Statistiek Suid-Afrika 2021:3), ontstaan die vraag of dit vir BTW-doeleindes 'n verandering in die gebruik van die huis veroorsaak.

Indien die tydelike verhuring van 'n huis as 'n woning meebring dat inwoning nie meer gereeld of stelselmatig verskaf word nie, kan dit beteken dat die verhuurder nie meer sy huis gebruik om belasbare lewerings van kommersiële huisvesting te doen nie, maar om 'n vrygestelde verhuring van 'n woning te doen en dat hy uitsetbelasting op die opemarkwaarde van die huis moet betaal (art. 18(1)). Indien 'n verhuurder wat sy huis vir langtermynhuisvesting verhuur, besluit om dit vir toeriste in te rig, kan dit weer beteken dat hy nie meer sy huis gebruik om vrygestelde lewerings te doen nie en dat hy 'n BTW-aftrekking mag doen (art. 18(4) of (5)). Presies wanneer so 'n verandering in gebruik plaasvind, hang af van die toepassing van die BTW-vereistes in die omstandighede en skep 'n BTW-risiko vir die verhuurder. Die SAID is van mening dat 'n ontwikkelaar wat huise bou om by wyse van belasbare lewerings te verkoop en besluit om 'n huis wat hy nie verkoop kry nie, intussen te verhuur, 'n vrygestelde verhuring

van 'n woning doen en uitsetbelasting moet verklaar (sien Bindende algemene beslissing 48), hoewel voorgestelde wetgewing gepubliseer is ten einde toegewings aan sulke ontwikkelaars te maak (sien klousule 54 van die Taxation Laws Amendment Bill 22 van 2021).

Indien die tydelike verhuring aan langtermynhuurders meebring dat die verhuurder vrygestelde lewerings doen, kan dit wesenlike administratiewe en finansiële probleme vir verhuurders besorg. Indien 'n verhuurder nie meer 'n BTW-onderneming wat kommersiële huisvesting verskaf, bedryf nie, moet hy die SAID in kennis stel sodat hy gederegistreer kan word (tensy hy steeds vir registrasie ten opsigte van sy ander BTW-ondernemings kwalifiseer). Dit kan egter tot praktiese probleme en aansienlike kostes lei indien die verandering van die tipe verhuring meebring dat die verhuurder as BTW-ondernemer moet deregistreer, of nie meer as 'n BTW-ondernemer ten opsigte van sy huisvestingsbesigheid beskou word nie, maar dalk 'n jaar later weer aanspreeklik is vir BTW-registrasie, of die heffing van BTW, wanneer die aard van sy verhuring verander.

Hierdie probleme kan voorkom word deur te aanvaar dat waar die langtermynbedoeling van 'n verhuurder van kommersiële huisvesting dieselfde bly, hy steeds kommersiële huisvesting verskaf. Die 60 persent-vergunning sal dan geld waar die inwoning vir langer as 28 dae verskaf word. Dit is byvoorbeeld argumenteerbaar dat waar 'n verhuurder met 'n padboukontraakteur ooreenkom om vir 'n lang tydperk huisvesting aan die kontraakteur se werknemers te verskaf, inwoning aan hulle verskaf word in 'n huis wat nie as 'n woning verhuur word nie aangesien 'n huis wat gebruik word om kommersiële huisvesting te verskaf, nie 'n woning is nie en die verhuurder se bedoeling is om inwoning te verskaf en nie om kamers te verhuur nie. Ten einde onsekerheid en geskille te vermy oor die vraag of die inwoning gereeld of stelselmatig verskaf word en om te voorkom dat die verweefde BTW-bepalings tot 'n uitleg in sirkels lei, behoort die BTW-wet gewysig te word om te verseker dat 'n verhuurder nie in sulke omstandighede gederegistreer moet word en dan later, wanneer 'n nuwe huurder sy intrek neem, weer geregistreer moet word nie.

5.4 Ander verhuring van 'n huis

Waar die verskaffing van verblyf nie die verhuring van 'n woning daarstel nie (soos waar 'n huis nie hoofsaaklik vir woon- of verblyfdoeleindes gebruik word, of daarvoor bedoel is nie) en ook nie kommersiële huisvesting uitmaak nie (soos waar inwoning nie gereeld of stelselmatig verskaf word nie), geld nóg die vrystelling nóg die R120 000-omset-perk. Die lewering van verblyf deur 'n BTW-ondernemer is in só 'n geval aan BTW onderhewig, of die R120 000-perk oorskry word of nie.

Weens die Hoogste Hof van Appèl se bevinding in *Respublica* dat inwoning nie aan 'n regspersoon verskaf mag word nie, bring dit mee dat indien 'n verhuurder die reg op korttermynverblyf in sy huis aan 'n maatskappy verleen, wat dit weer aan 'n individu verleen, die verhuurder 'n belasbare lewering mag doen, selfs al is daar geen vooruitsig van 'n R120 000-omset nie. Dit het die vreemde gevolg dat solank die verskaffing van verblyf voortdurend of gereeld plaasvind en die verhuurder 'n BTW-ondernemer is, hy sy BTW-koste as insetbelasting kan aftrek (mits alle vereistes nagekom word, en onderhewig aan die teenvermydingsbepalings van art. 73).

6. Gevolgtrekking

Die SAID se waarskuwing aan diegene wat inkomste uit die verskaffing van kommersiële huisvesting verdien om hul BTW-aanspreeklikhede na te kom, is gemik op sowel die invordering van BTW as die gelyke behandeling van verhuurders. 'n Huiseienaar wat hoop om munt te slaan uit die verhuring van sy huis, moet hom gevolglik deeglik vergewis van die BTW-gevolge wat in sy spesifieke omstandighede geld, ten einde te voorkom dat sy winsvooruitsigte deur 'n onwelkome BTW-aanslag in die wiele gery word. 'n Verhuurder wat in die verlede versuim het om uitsetbelasting te verklaar en nou sy sake in orde wil kry, moet sy transaksies noukeurig ontleed om te bepaal of BTW-registrasie inderdaad nodig is en, indien wel, van wanneer af.

Die probleem is egter dat die verweefde BTW-beginsels dikwels lei tot onsekerheid oor of die verhuring van 'n huis die verskaffing van kommersiële huisvesting of die verhuring van 'n woning uitmaak. Indien dit wel kommersiële huisvesting daarstel, is daar dikwels onsekerheid oor die verpligting of reg om as BTW-ondernemer te registreer, die omstandighede wanneer BTW gehef moet of mag word, asook die gevolge indien die aard van die verhuring of die gebruik van die huis verander. 'n Letterlike of onversetlike uitleg van die BTW-bepalings kan aansienlike koste-implikasies hê. Die oorvleueling van die vereistes ten opsigte van die belasbare lewering van kommersiële huisvesting en die vrygestelde verhuring van 'n woning skep onsekerheid, maar ook die geleentheid vir 'n doelgerigte uitleg wat nie in stryd met besigheidsbeginsels is nie, soos wat deur waarnemende regter Semenya in *Respublica* gevolg is. Aangesien daar egter nie 'n waarborg is dat só 'n uitlegbenadering in die geval van elke verhuring van 'n huis gevolg sal word nie, behoort die BTW-wet eerder gewysig te word sodat 'n verhuurder sekerheid oor sy BTW-aanspreeklikheid kan hê.

Bibliografie

Airbnb. 2021. Stays in selected map area. https://www.airbnb.co.za/s/Cape-Town--South-Africa/homes?adults=2&refinement_paths%5B%5D=%2Fhomes&tab_id=home_tab&flexible_trip_dates%5B%5D=august&flexible_trip_dates%5B%5D=july&flexible_trip_lengths%5B%5D=weekend_trip&date_picker_type=calendar&ne_lat=-33.901395358131666&ne_lng=18.558449876283248&sw_lat=-33.95907970757433&sw_lng=18.333745133851608&zoom=13&search_by_map=true&search_type=user_map_move&query=Cape%20Town%2C%20South%20Africa (21 Oktober 2021 geraadpleeg).

Badenhorst, G. 2018. VAT on commercial and residential accommodation: Lodging, leasing or renting? *Tax & Exchange Control Alert*, 21 September, ble. 6–8. <https://www.cliffedekkerhofmeyr.com/export/sites/cdh/en/news/publications/2018/Tax/Downloads/Tax-Exchange-Control-Alert-21-September-2018.pdf> (2 April 2021 geraadpleeg).

Bindende algemene beslissing 48. *The temporary letting of dwellings by developers and the expiry of section 18B*. 25 Julie 2018. SAID. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BGR/LAPD-IntR-R-BGR-2018-02-BGR48-Temporary-letting-of-dwellings-by-developers-and-the-expiry-of-section-18B.pdf> (21 Oktober 2021 geraadpleeg).

Botes, M.C. 2016. *VAT: An introduction*. Kaapstad: Juta.

—. 2021. *Juta's value-added tax*. Oorspronklike diens 2000. Hersieningsdiens 17. Kaapstad: Juta.

BusinessTech. 2021. SARS warns South African property owners who host fee-paying guests. 27 Junie. <https://businesstech.co.za/news/property/499929/sars-warns-south-african-property-owners-who-host-fee-paying-guests> (28 Junie 2021 geraadpleeg).

Divaris, C. 2021. Case law 2005 to date. *The tax shock, horror archives*. <http://www.bspseminars.co.za/Archive/CaseLaw.pdf> (3 April 2021 geraadpleeg).

Du Preez, H. en A.E. Klein. 2014. The value-added tax implications of the temporary change in use adjustments by residential property developers: an international comparative study. *Southern African Business Review*, 18(3):46–65. <https://journals.co.za/doi/pdf/10.10520/EJC163762> (2 April 2021 geraadpleeg).

Evans, C., R. Franzsen en E. Stack (reds.). 2019. *Tax simplification: An African perspective*. Pretoria: Pretoria University Law Press.

Explanatory Memorandum on the Revenue Laws Amendment Bill. 2001. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/ExplMemo/LAPD-LPrep-EM-2001-01-Explanatory-Memorandum-Revenue-Laws-Amendment-Bill-2001.pdf> (27 Junie 2021 geraadpleeg).

Interpretasienota 30. *The supply of movable goods as contemplated in section 11(1)(a)(i) read with paragraph (a) of the definition of "exported" and the corresponding documentary proof*. 3de uitgawe. 5 Mei 2014. SAID. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Notes/LAPD-IntR-IN-2012-30-Documentary-Proof-Movable-Goods-Consignment-Address-Export-Country.pdf> (27 Junie 2021 geraadpleeg).

Interpretasienota 70. *Supplies made for no consideration*. 2de uitgawe. 10 November 2021. SAID. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Notes/LAPD-IntR-IN-2013-03-IN70-Supplies-made-for-no-consideration.pdf> (10 November 2021 geraadpleeg).

Independent Online. 2021. Hosting a paying guest is more taxing than you thought — SARS. 22 Junie. <https://www.iol.co.za/personal-finance/tax/hosting-a-paying-guest-is-more-taxing-than-you-thought-sars-4dc52aaf-34f0-44d3-b157-029e5a92ad27> (23 Junie 2021 geraadpleeg).

Kennisgewing 748 van 2016. Verdere oorwegings ingevolge artikel 80(2) van die Wet op Belastingadministrasie 28 van 2011 ten opsigte waarvan 'n aansoek om 'n bindende privaatbeslissing of 'n bindende klasbeslissing afgekeur kan word. Staatskoerant 40088. 24 Junie. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/SecLegis/LAPD-LSec-TAdm-PN-2016-04-Notice-748-GG-40088-24-June-2016.pdf> (27 Junie 2021 geraadpleeg).

Lekkeslaap. 2021. Suid-Afrika-kaart. <https://www.lekkeslaap.co.za/akkommodasie-in/suid-afrika/kaart> (21 Oktober 2021 geraadpleeg).

Louw, H. 2016. Decision on the VAT treatment of the supply of student accommodation. *Tax and Exchange Control Alert*. 18 Maart, ble. 2–4. <https://www.cliffedekkerhofmeyr.com/export/sites/cdh/en/news/publications/2016/tax/downloads/Tax-and-Exchange-Control-Alert-18-March-2016.pdf> (27 Junie 2021 geraadpleeg).

Mthembu, M. 2017. Will the real tenant please stand up? A look at the VAT treatment of private student accommodation provided through a lease agreement with a university. 27 Maart. <https://www.thesait.org.za/news/337365/CSARS-v-Respublica-Pty-Ltd.htm> (2 April 2021 geraadpleeg).

Praktyknota 7. *Passenger transport*. 10 Februarie 1992. SAID. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Notes/LAPD-IntR-PrN-2012-30-VAT-Practice-Note-7-of-1991.pdf> (30 Junie 2021 geraadpleeg).

Regulasie 447 van 2015. Regulasie uitgereik kragtens artikel 74(1) saamgelees met artikel 23(3)(b)(ii) van die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde 89 van 1991. Staatskoerant 38836. 29 Mei. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/SecLegis/LAPD-LSec-Reg-2015-11-Regulation-R447-GG-388836-29-May-2015.pdf> (30 Junie 2021 geraadpleeg).

SAID. 2015. *Guide for Estates (VAT 413)*. 27 Maart. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Ops/Guides/LAPD-VAT-G06-VAT-413-Guide-for-Estates.pdf> (25 Junie 2021 geraadpleeg).

—. 2016. *Guide for Entertainment, Accommodation and Catering (VAT 411)*. 31 Maart. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Ops/Guides/LAPD-VAT-G04-VAT-411-Guide-for-Entertainment-Accommodation-and-Catering.pdf> (25 Junie 2021 geraadpleeg).

—. 2019. *Guide for Vendors (VAT 404)*. 12 Desember. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Ops/Guides/LAPD-VAT-G02-VAT-404-Guide-for-Vendors.pdf> (25 Junie 2021 geraadpleeg).

—. 2020. *Guide for Fixed Property and Construction (VAT 409)*. 11 Desember. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Ops/Guides/LAPD-VAT-G03-VAT-409-Guide-for-Fixed-Property-and-Construction.pdf> (25 Junie 2021 geraadpleeg).

—. 2021. Media release: All forms of rental income must be declared to SARS. 11 Maart. <https://www.sars.gov.za/media-release/all-forms-of-rental-income-must-be-declared-to-sars> (23 Junie 2021 geraadpleeg).

Schneider, F. 2019. VAT and commercial accommodation – revisiting the Respublica case. 6 September. <https://stakonsult.com/news/Impact%20of%20legal%20construct%20on%20Tax> (27 Junie 2021 geraadpleeg).

Smit, E. 2020. *Become an influencer*. Pretoria: Lapa.

Smith, A. 2003. *The wealth of nations*. Oorspronklike uitgawe 1776. New York: Bantam Dell.

Statistiek Suid-Afrika. 2021. *Tourism, 2020*. Pretoria: Statistiek Suid-Afrika.
<http://www.statssa.gov.za/publications/Report-03-51-02/Report-03-51-022020.pdf>
(29 Junie 2021 geraadpleeg).

Strauss, B. 2016. Value-added tax on the supply of student accommodation. *Tax and Exchange Control Alert*, 19 Augustus, ble. 2–4. <https://www.cliffedekkerhofmeyr.com/en/news/publications/2016/tax/tax-and-exchange-control-alert-19-august-value-added-tax-on-the-supply-of-student-accommodation-.html> (2 April 2021 geraadpleeg).

Surtees, P. 2016. Commercial accommodation. *Integritax*. https://www.saica.co.za/integritax/2016/2540._Commercial_accommodation.htm (3 April 2021 geraadpleeg).

Theron, C. 2018. The Supreme Court of Appeal overturned the original judgement in the Respublica case. *Tradetaxplus*. 14 September. <http://www.tradetaxplus.com/2018/09/14/respublica-i-told-you-so> (2 April 2021 geraadpleeg).

Van Oordt, M. en R. Krever. 2019. Legal uncertainty in South African VAT. In Evans, Franzsen en Stack (reds.) 2019. https://www.researchgate.net/publication/343254446_Legal_Uncertainty_in_South_African_VAT (26 Junie 2021 geraadpleeg).

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

Ware, J. 2021. Cases archive 2006 to date. *Tax shock, horror*.
<https://www.bspseminars.co.za/Archive/CasesbyJulianWare.pdf> (3 April 2021 geraadpleeg).