

Aantekening: Denkbeeldige insetbelasting op tweedehandse vaste eiendom: Te goed om waar te wees, of nie goed genoeg nie?

Marlene Botes

Marlene Botes, onafhanklike BTW-spesialis

Abstract

Notional input tax on second-hand fixed property: Too good to be true, or not good enough?

While it might sound too good to be true, an input tax deduction may in certain circumstances be claimed even where no value-added tax (VAT) is paid. To prevent double taxation in respect of second-hand goods, a VAT vendor who purchases such goods without paying VAT may make a deduction of notional input tax of, generally speaking, the trapped VAT portion of its purchase price. As only its margin (namely the difference between its purchase and selling prices) will, effectively, be subject to VAT, this also ensures that VAT is levied only where value is added by a VAT vendor. However, the entitlement to a deduction of notional input tax has resulted in unacceptable VAT avoidance and evasion by way of the creation of artificial structures to qualify for the deduction or to fraudulently inflate the amount of the deduction. Although the incentive for such structures relating to fixed property has largely been eliminated by various VAT amendments, exploitation has also been experienced in respect of other second-hand goods. On the one hand, this raises the question whether the policy objectives are worth the inherent risk of non-compliance and the effort to protect the integrity of the VAT system and the fiscus. On the other hand, when a VAT vendor has to pay transfer duty, it is not allowed to take the transfer duty into account when calculating its notional input tax. The purpose of this note is to provide an overview of the circumstances when notional input tax may be claimed, to reflect on the policy objectives thereon, the exploitation thereof and the sanctions imposed to protect the fiscus, in order to evaluate whether the concession is too good to be actually true and, should it be justifiable, to call for an interpretation in line with the policy objectives and to submit that amendments should be introduced to ensure that the concession is good enough.

Keywords: avoidance; cascading; consideration; double taxation; evasion; fixed property; notional input tax; payment; second-hand goods; transfer duty; value-added tax; VAT; VAT vendor

Trefwoorde: belasting op toegevoegde waarde; betaling; BTW; BTW-ondernemer; denkbeeldige insetbelasting; dubbelbelasting; hereregte; kaskade; ontduiking; tweedehandse goed; vaste eiendom; vergoeding; vermyding

1. Inleiding

Net soms is iets wat te goed klink om waar te wees inderdaad waar, soos wanneer denkbeeldige insetbelasting (*notional input tax*) van die Suid-Afrikaanse Inkomstediens (SAID) verhaal kan word, selfs al is geen belasting op toegevoegde waarde (BTW) betaal nie. Denkbeeldige insetbelasting is die geskatte BTW-koste wat in só 'n geval in die verkoopprijs van tweedehandse goed vasgevang is en (in sekere gevalle) deur die koper, wat 'n BTW-ondernemer is, van die SAID verhaal kan word.

Hierdie toegewing is hoofsaaklik daarop gemik om dubbelbelasting in die transaksieketting te voorkom (sien par. 2 hier onder), in ooreenstemming met internasionale belastingriglyne (sien Vatcom 1991:56; Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill 2011:128; OECD 2017:3, 10; Davis en Woolard 2018:33). Destyds, toe die oorskakeling van verkoopbelasting na BTW oorweeg is en geregverdig moes word, is groot gewag gemaak van die feit dat 'n BTW-stelsel beter as 'n verkoopbelastingstelsel vaar wat die uitskakeling van dubbelbelasting en die bekamping van belastingontduiking betref (Margo 1986:339–41; BTW-bulletin 1990a:1; BTW-bulletin 1990b:1–3; Vatcom 1991:2).

Kort na die instelling van BTW (op 30 September 1991) is die hoë verwagtinge oor BTW se vermoë om belastingontduiking te bekamp egter 'n gevoelige knou toegedien toe kansvatters die toegewing ten opsigte van denkbeeldige insetbelasting begin uitbuit (sien par. 3.1 hier onder vir 'n oorsig van tipiese gevalle wat voor die houe gedien het). Die BTW-koei is skaamteloos gemelk en die SAID (toe nog Binnelandse Inkomste) moes bontstaan om 'n strooptog op die staatskas te fnuik. Dit het meegebring dat die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde 89 van 1991 (BTW-wet) deur die jare verskeie wysigings beleef het om gekunstelde en bedrieglike aansprake op die reg op denkbeeldige insetbelasting hok te slaan, veral wat die aankoop van tweedehandse vaste eiendom en goudprodukte betref. Die houe en die wetgewer moes terselfdertyd egter waak dat die beleidsdoelwit oor dubbelbelasting nie verwaarloos word weens die fokus op belastingontduiking (wat vir doeleindes van hierdie bydrae ook onaanvaarbare belastingvermyding insluit) nie.

Die vraag is of 'n toegewing wat hom so maklik tot ongewenste voordele leen te goed is om waar te wees, en dus nie waar behoort te wees nie. Indien die toegewing wel regverdigbaar is, is die vraag of dit wel goed genoeg is om in die doel te slaag, veral waar die koper hereregte moet betaal. Die doel van hierdie bydrae is om 'n oorsig te bied van die reg op denkbeeldige insetbelasting, die uitbuiting daarvan en die maatreëls om die staatskas te beskerm, ten einde die bestaansreg van die toegewing te beoordeel, om die doeltreffendheid van denkbeeldige insetbelasting ten opsigte van die aankoop van tweedehandse vaste eiendom te oorweeg in die lig van die beleidsdoelwitte en om aanbevelings te maak. Aangesien die unieke omstandighede

van 'n transaksie die BTW-gevolge daarvan bepaal, is hierdie oorsig nie bedoel om regsadvies daar te stel nie.

2. Voorkoming van dubbelbelasting

Die BTW-stelsel is ontwerp om dubbelbelasting en die invloed daarvan op inflasie te voorkom om sodoende 'n verbetering op die verkoopbelastingstelsel, wat vanaf 3 Julie 1978 tot 29 September 1991 gegeld het (ingevolge die Verkoopbelastingwet 103 van 1978) te wees. Die heffing van verkoopbelasting het tot dubbelbelasting in die transaksieketting gelei, aangesien besighede nie 'n vrystelling op al hul aankope (soos kapitaalgoedere) kon kry nie en dan weer verkoopbelasting op hul pryse moes hef (Margo 1986:329, 332; VATCOM 1991:2). Tegnies is hierdie verskynsel *kaskade* van belasting, aangesien belasting nie twee maal gehef word nie, maar eerder op 'n prys wat reeds 'n belastingkoste insluit, gehef word (Margo 1986:332; VATCOM 1991:2; Davis en Woolard 2018:6; Botes 2016:363). *Dubbelbelasting* word egter algemeen (en in hierdie bydrae) gebruik ten opsigte van 'n transaksie waar BTW twee maal gehef word, asook 'n transaksieketting waar BTW op 'n BTW-koste gehef word.

BTW word, in beginsel, op die verkoop van vaste eiendom of die konstruksie daarvan deur 'n BTW-ondernemer gehef. Dubbelbelasting word egter voorkom deurdat 'n BTW-ondernemer die BTW op die aankoop of konstruksie van die vaste eiendom, wat hy vir belabare doeleindes verkry, op sy BTW-opgawe (die "VAT201 Vendor Declaration") as insetbelasting van sy uitsetbelasting kan aftrek, naamlik die BTW wat hy op sy verkope hef (sien art. 16(1); *Metcash Trading Ltd v Commissioner for SARS* 2001 1 SA 1109 (KH) parr. 12–4). Waar 'n gastehuis-eienaar ("Gasheer"), wat 'n gastehuis bedryf en as BTW-ondernemer geregistreer is, 'n huis van 'n ontwikkelaar, wat ook 'n BTW-ondernemer is, aankoop met die doel om die huis as 'n gastehuis in te rig, sal die Gasheer, indien hy aan alle vereistes in die BTW-wet voldoen, die BTW op die aankoop van die huis as insetbelasting van sy uitsetbelasting (ten opsigte van die verhuring van kamers) kan aftrek (sien Botes 2021b:par. 5.2).

Verder, hoewel sowel BTW as hereregte op die aankoop van vaste eiendom gehef word, is die verkryging van vaste eiendom van hereregte vrygestel indien BTW op dieselfde transaksie gehef word (sien art. 9(15) Wet op Hereregte 40 van 1949; Franzsen en Van der Merwe 1996:701). Die doel van die vrystelling van hereregte is om dubbelbelasting te voorkom (SAID 2021:86). Indien BTW op die aankoop van die huis gehef word, hoef die Gasheer dus nie hereregte ook te betaal nie. Hierdie reël geld selfs al kan hy die BTW wat hy aan die verkoper betaal as insetbelasting aftrek.

Indien 'n BTW-ondernemer egter vaste eiendom by 'n persoon wat nie 'n BTW-ondernemer is nie koop, is geen BTW op die aankoop betaalbaar nie. Daar is dus, op die oog af, geen BTW wat as insetbelasting afgetrek kan word nie. Aangesien die art. 9(15)-hereregtevrystelling nie geld nie, moet hy wel hereregte betaal (tensy een van die ander hereregtevrystellings geld). Hoewel dit vergesog kan wees dat 'n aftrekking van insetbelasting toegelaat word waar geen BTW betaal word nie, is die reg op 'n aftrekking van denkbeeldige insetbelasting 'n toegewing om die vasgevangde BTW-koste uit die transaksieketting te bevry.

Gestel 'n Kunstenaar, 'n BTW-ondernemer wat haar gastehuis in die Suid-Kaap deels vir haar kunsgalery gebruik, besluit om haar besigheid na Kaapstad te skuif. Sy verkoop haar huis in

2020 vir R3,5 miljoen (wat BTW van R456 522 insluit) aan A&A, wat by die see wil kom aftree. Die BTW-gevolge is soos volg:

Gevolge	Kunstenaar: Verkoper <i>BTW-ondernemer</i>	A&A: Koper <i>Nie BTW-ondernemer nie</i>
Uitsetbelasting	R456 522	—
Insetbelasting	—	Geen: Nie vir belasbare doeleindes gekoop nie
Hereregte	Geen: Betaalbaar deur koper	Geen: Art. 9(15)-vrystelling
BTW-koste	Geen: A&A betaal die BTW	R456 522

Weens gesondheidsprobleme besluit A&A in 2022 om die huis te verkoop. Die Gasheer (die gashuiseienaar) koop die huis vir R4,8 miljoen (effe onder die markwaarde) om dit as 'n gashuis in te rig. Aangesien die verkoop van die huis deur A&A nie 'n belasbare lewering is nie, word geen BTW daarop gehef nie. Die BTW-gevolge is soos volg:

Gevolge	A&A: Verkoper <i>Nie BTW-ondernemer nie</i>	Gasheer: Koper <i>BTW-ondernemer</i>
Uitsetbelasting op verkoop	Geen: Nie BTW-ondernemer nie	—
Hereregte	—	R344 000
BTW-koste	Verhaal ou BTW-koste van R456 522 as deel van verkoopprijs	Betaal ou BTW-koste van R456 522 as deel van verkoopprijs
Uitsetbelasting op verhuring	—	15% BTW moet op vergoeding vir verblyf gehef word

Indien BTW op die Gasheer se volle prys vir verblyf gehef word, lei dit tot dubbelbelasting, aangesien 15 persent BTW op 'n prys met 'n vasgevangde BTW-komponent gehef word. Hierdie beginsel geld ook waar die vergoeding geag word slegs 60 persent van die alomvattende prys vir die lewering van kommersiële huisvesting saam met huishoudelike goed en dienste vir 'n ononderbroke tydperk van meer as 28 dae te wees (sien art. 10(10)).

Die besluit om BTW op die verkoop van tweedehandse goed te hef slegs wanneer die verkoper 'n BTW-ondernemer is, het gepaardgegaan met die besluit om 'n aftrekking van die BTW wat voorheen deur die verkoper betaal is en as deel van sy verkoopprijs verhaal word, toe te laat ten einde dubbelbelasting te voorkom (sien Margo 1986:329; Vatcom 1991:56–8; Verklarende Memorandum oor die Wetsontwerp op Belasting op Toegevoegde Waarde 1991:36 en Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill 2011:128).

'n BTW-ondernemer mag gevolglik 'n aftrekking van denkbeeldige insetbelasting doen ten opsigte van tweedehandse goed wat sedert 30 September 1991 aan hom verkoop is by wyse van 'n transaksie wat nie 'n belasbare lewering is nie, in die mate wat hy die tweedehandse goed vir belasbare doeleindes verkry, mits dit in Suid-Afrika geleë is en alle dokumentasie- en

ander vereistes nagekom word (sien par. (b) “insetbelasting” art. 1(1), art. 16(2)(c), (3)(a)(ii), (b)(i); Stiglingh 2021:1123–4; Botes 2021:1 input tax-3–4C). Vir doeleindes van hierdie oorsig is *tweedehandse goed* “goed wat voorheen besit en gebruik is” (sien par. (a) “tweedehandse goed” art. 1(1)). Aangesien *goed* “vasgoed” insluit (sien art. 1(1)), kan vaste eiendom soos ’n huis ook tweedehandse goed wees. ’n *Verkoop* is ’n koop- en verkooporeenkoms en enige transaksie of handeling wat tot die oorgang van eiendomsreg lei (sien art. 1(1)). Die verkoper moet ’n *inwoner van die Republiek* (sien art. 1(1)) wees, maar nie ’n buitelandse diplomaat of konsulêre sending wat diplomatieke verligting by wyse van ’n BTW-terugbetaling ontvang het nie (par. (b) “insetbelasting”). Die bedrag denkbeeldige insetbelasting word bereken as die belastingbreukdeel, naamlik 15/115, teen ’n BTW-koers van 15 persent (sien “belastingbreukdeel” art. 1(1)) van die minste van die koopprys en die ope markwaarde (sien par. (b) “insetbelasting” art. 1(1) en par. 4.1 hier onder), maar die aftrekking kan gedoen word slegs in die mate wat die koopprys reeds betaal is (sien par. 4.2 hier onder).

Indien hierdie toegewing op die huis wat die Gasheer by A&A koop, toegepas word, kan die Gasheer ’n aftrekking van denkbeeldige insetbelasting maak. Die BTW-gevolge is soos volg:

Gevolge	A&A: Verkoper <i>Nie BTW-ondernemer nie</i>	Gasheer: Koper <i>BTW-ondernemer</i>
Uitsetbelasting op verkoop	Geen: Nie BTW-ondernemer nie	—
Hereregte	—	R344 000
BTW-koste	Verhaal aankoopkoste, wat ou BTW-koste van R456 522 insluit, in verkoopprys	Betaal ou BTW-koste van R456 522 as deel van koopprys
Denkbeeldige insetbelasting	—	R626 087 (= R4,8m x 15/115)
Uitsetbelasting op verhuring	—	15% BTW moet op vergoeding vir verblyf gehef word; Ou BTW-koste nie meer deel van prys van verblyf nie

Die beskikbaarheid van denkbeeldige insetbelasting besorg dus ’n finansiële voordeel vir die Gasheer. Soos hier bo genoem, het dit tot bedrieglike skemas om ongeoorloofde BTW-voordele te verkry, aanleiding gegee. Die vraag of die toegewing dan wel regverdigbaar is, word vervolgens oorweeg.

3. Bestaansreg van die toeweging

Om die regverdigbaarheid van die toeweging te kan beoordeel, is 'n oorsig van die misbruik wat voorgekom het en die sanksies wat daarop gevolg het, eers nodig.

3.1 Misbruik

Die bedrag denkbeeldige insetbelasting is aanvanklik bereken as die belastingbreukdeel van die “bedrag betaal ten opsigte van enige vergoeding in geld gegee ... vir die lewering” (maar beperk, in die geval van verbonde persone, tot die ope markwaarde), vir sover die tweedehandse goed vir belasbare doeleindes verkry is; die aftrekking kon gedoen word slegs “vir sover betaling ten opsigte van daardie lewering” reeds gedoen is (sien par. (b) “insetbelasting” art. 1 en art. 16(3)(a)(ii) van die oorspronklike BTW-wet in Staatskoerant 13307 van 12 Junie 1991; Verklarende Memorandum oor die Wetsontwerp op Belasting op Toegevoegde Waarde 1991:36).

Kort voor lank het slinkse planne om 'n vinnige slag te slaan deur met denkbeeldige insetbelasting te konkel links en regs opgeduik. Allerlei kunsmatige strukture is geskep om valslik die indruk te wek dat betaling gedoen is, en dikwels selfs om opgejaagde (“inflated”) bedrae as denkbeeldige insetbelasting af te trek (sien *Johannesburg Society of Advocates v Edeling* 2019-3-29 saaknr. 326/2018 (HHA) parr. 4, 12, 28). Só, byvoorbeeld, is die promesseskema algemeen gebruik om betaling te bewerkstellig en die bedrag BTW wat afgetrek kan word, kunsmatig en onrealisties op te jaag. Die howe het met die SAID saamgestem dat dié strukture onaanvaarbare belastingvermyding daarstel (soos bedoel in art. 73; sien bv. *Weybro Boerdery BK v Kommissaris van Binnelandse Inkomste* 62 SATC 464 (T); *ITC 1686 62 SATC 433 (G)*; *Datt* 2017 par. 5.2). In *Amor van Zyl Trust v Kommissaris van Binnelandse Inkomste* 1995 4 SA 1007 (T) het die Trust in Junie 1993 twee woonstelblokke gekoop. Die een woonstelblok, met 'n billike markwaarde van R1 750 000, is verkoop vir R17 614 864, betaalbaar deur middel van 'n promesse van R580 000 op 31 Julie 1993 en 'n promesse vir R17 034 864 betaalbaar op 15 April 2006. Die Trust het 'n terugbetaling van R3 705 685 ten opsigte van die twee woonstelblokke geëis. Hoewel dit aanvanklik aan die Trust uitbetaal is, het die SAID later die transaksie as 'n vermydingskema beskou en die Trust se bank opdrag gegee om nie die geld aan die Trust uit te betaal nie. Die aansoek vir die tersydestelling van dié opdrag is deur die Hof van die hand gewys (parr. 1009–10). In 'n ander geval het meneer Edeling, wat 'n lid van die Vrystaatse balie was, die promesseskema gebruik om sy huis in Bloemfontein, wat nie meer as R1 miljoen werd was nie, vir sowat R73 miljoen te verkoop (sien *Society of Advocates of South Africa (Witwatersrand Division) v Edeling* 1998 2 SA 852 (W) par. 868).

Die grondslag van dié skema was dat aangesien 'n promesse *geld* (sien art. 1(1)) is, die gee van 'n promesse 'n “bedrag betaal ten opsigte van enige vergoeding in geld” is, met die gevolg dat dit die vereiste betaling om vir denkbeeldige insetbelasting te kwalifiseer, daarstel (sien *Edeling* 1998 par. 867). Volgens regsmenings was die skema wettig en die gevoel was dat “(t)here is no room for considerations of equity or morality in matters relating to tax” (sien *Edeling* 2019 parr. 12, 28; sien ook *Divaris*:166 oor 'n bewering dat hierdie skemas onder advokate gewild was). In ander gevalle is lenings geskep of tjeks uitgeruil, sonder dat enige betaling werklik plaasvind, om voor te gee dat betaling gedoen is (sien *ITC 1768 66 SATC 151 (OK)*; *ITC 1769 66 SATC 158 (G)*).

3.2 Sanksies

As gevolg van die houding dat die strukture weens 'n skuiwergat in die BTW-wet onaantasbaar was, was daar 'n geskarrel om transaksies deurgevoer te kry vóór die wetgewer met wetswysigings vorendag kom (sien *Edeling* 1998 par. 868; *Edeling* 2019 parr. 16, 28, 32).

Wetswysigings om dit duidelik te maak dat 'n aftrekking van denkbeeldige insetbelasting gedoen kan word slegs in die mate wat betaling van enige vergoeding wat die uitwerking het om 'n verpligting (hetsy dit reeds bestaan of eers in die toekoms sal ontstaan) wat op die koopprys betrekking het, te verminder of te vervul, gedoen is, het op 9 Julie 1993 in werking getree (artt. 22(a) en 30(a) Wysigingswet op Belastingwette 97 van 1993). Die doel was om te voorkom dat 'n aftrekking van denkbeeldige insetbelasting gedoen kan word waar betaling by wyse van, byvoorbeeld, 'n promesse, die kreditering van 'n leningsrekening of die uitruil van tjeks plaasvind (sien Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill 1993:14; SAID 1993).

Aangesien die vindingryke transaksies en skemas om aftrekkings van groot bedrae denkbeeldige insetbelasting te bekom, voortgeduur het, veral by die verkoop van vaste eiendom, is verdere wysigings met ingang van 25 November 1994 aangebring (sien Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill 1994:7–8). Die bedrag waarop die belastingbreukdeel toegepas word, is beperk tot die minste van die vergoeding en die ope markwaarde en die bedrag denkbeeldige insetbelasting is, in die geval van vaste eiendom, beperk tot die bedrag hereregte of (voormalige) seëlregte wat betaalbaar is of sou wees, was dit nie vir 'n vrystelling nie (sien art. 9(1)(c) Wysigingswet op Belastingwette 20 van 1994); die aftrekking kon nie gedoen word alvorens die hereregte of seëlregte betaal is nie (sien art. 16(a) Wysigingswet). Betaling van vergoeding “wat 'n verpligting ... ten opsigte van of as gevolg van, hetsy regstreeks of onregstreeks, die koopprys ... verminder of nakom” moes gedoen word voordat die aftrekking gedoen kon word, om te verseker dat waar 'n nuwe verpligting as gevolg van novasie geskep word, betaling wat daardie nuwe verpligting verminder of nakom, eers gedoen moet word (sien art. 16(a) Wysigingswet; Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill 1994:22). Die goeie bedoelings om te verseker dat BTW op tweedehandse goed nie die juk van dubbelbelasting dra nie, moes gevolglik tweede viool speel weens die omvang van die bedrog en die uitbuiting van die toegewing.

In 1996 word weer aan die betalingsvereiste getimmer, sodat die aftrekking vanaf 3 Julie 1996 gedoen kan word slegs in die mate wat die betaling die “uitwerking het om 'n verpligting ... wat op die koopprys vir daardie lewering betrekking het, te verminder of te vervul” (sien art. 23(1)(b) Wysigingswet op Belastingwette 37 van 1996). Hoewel dit as 'n blote tekstuele wysiging beskou word (sien Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill 1996:12), bring dit mee dat die betaling nie meer 'n verpligting ten opsigte van die koopprys nie, maar eerder 'n verpligting wat op die koopprys betrekking het, moet vervul (sien ook par. 4.1.1 hier onder).

Die beperking van die aftrekking tot die bedrag van die hereregte of seëlregte het vrugte afgewerp, want die aansporing om skyntransaksies aan te gaan, is uitgeskakel en die betalingsvereiste is as oorbodig beskou (sien Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill 1997:15–6). Vanaf 4 Julie 1997 kon denkbeeldige insetbelasting op tweedehandse vaste eiendom dus afgetrek word wanneer die hereregte of seëlregte ten volle betaal is,

selfs al is die koopprys nog nie betaal nie (sien art. 32(a) Wysigingswet op Belastingwette 27 van 1997).

Nadat al hierdie wysigings aangebring is om die oënskynlike leemtes in die BTW-wet te beredder, verklaar die Hoë Hof dat die promesseskema inderwaarheid nie op 'n skuiwergat in die BTW-wet kon steun nie:

To us the fallacy seems clear: while a promissory note might constitute “money” in terms of the Act, the Act does not provide that the giving of a promissory note payable in the distant future constitutes payment. It is “money” that is widely defined, not “payment”. (*Edeling* 1998:par. 867)

In 2011 word aangekondig dat die neksus tussen denkbeeldige insetbelasting en hereregte se dae getel is (sien Nasionale Tesourie 2011:192–3). Nasionale Tesourie gee toe dat, hoewel die hereregteplafon belastingvermyding voorkom, dit onbillik is aangesien die BTW-ondernemer nie ten volle vir die BTW wat waarskynlik deel van die koopprys uitmaak, vergoed word nie en denkbeeldige insetbelasting, weens inflasieaanpassings van die hereregtedrempel, nie ten opsigte van eiendom waarop geen hereregte betaalbaar is nie, afgetrek kan word nie (sien Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill 2011:128). Die beperking van denkbeeldige insetbelasting tot die bedrag hereregte of seëlregte en die vereiste dat die hereregte of seëlregte eers betaal moet word, word gevolglik vanaf 10 Januarie 2012 geskrap; die betalingsvereiste keer egter terug en die kooptransaksie moet eers afgehandel wees voordat die aftrekking gedoen kan word (sien art. 129(1)(c) en art. 137(1)(b) Wysigingswet op Belastingwette 24 van 2011). Oplaas is die ewewig tussen die bekamping van belastingontduiking en die voorkoming van dubbelbelasting weer herstel.

Weens meneer Edeling se aandeel in die promesseskema is sy naam van die rol van advokate geskrap (*Edeling* 1998: par. 899). Die Hoogste Hof van Appèl bevind later dat hy nie 'n geskikte en gepaste persoon vir die professie is nie omdat hy vasbeslote is dat sy BTW-skema wettig was, en dié uitkyk nie strook met die etiese waardes van die professie nie (*Edeling* 2019: par. 36).

3.3 Ontleding

Hoewel die dryfveer vir ongewenste skemas om bedrieglike aftrekkings van denkbeeldige insetbelasting by die aankoop van tweedehandse vaste eiendom te bewerkstellig, klaarblyklik ná al die wetswysigings uitgeskakel is, is die ongewenste gevolge van die goedbedoelde toegewing nie net by hierdie aankope ervaar nie. Groot verliese is ook weens bedrog met die aftrekking van denkbeeldige insetbelasting op goudprodukte gely, soos waar 'n aftrekking gedoen is ten opsigte van tweedehandse goue juweliersware (wat vir die aftrekking kwalifiseer) wat saam met goue munte en goud wat onwettig bekom is (en nie vir die aftrekking kwalifiseer nie) gesmelt is (sien t.o.v. wetswysigings om die bedrog te verhoed, Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill 2014:64; Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill 17B of 2016:75; amaBhungane 2022; Explanatory Memorandum to regulations on the domestic reverse charge relating to valuable metal, 13 Junie 2022:3). Kan 'n maatreël sinvol wees wat toelaat dat belasting, wat aan die een kant met groot moeite en koste deur die SAID geïm word, aan die ander kant weggegee word sonder dat dit aan 'n bedrag BTW wat werklik betaal is, gekoppel kan word, veral waar dit tot belastingontduiking aanleiding gee?

Hoewel die voorkoming van dubbelbelasting 'n beleidsdoelwit is, is dubbelbelasting in die transaksieketting allermens tot tweedehandse goed beperk. Dit kom immers dikwels doelbewus voor, soos waar 'n insetbelastingaftrekking vir 'n motor of onthaal geweer word (sien art. 17(2)(a) en (c)), waar vrygestelde dienste deur 'n BTW-ondernemer verkry word, soos waar die BTW wat 'n bank nie as insetbelasting kan aftrek nie, as deel van bankkoste verhaal word (sien ook Davis en Woolard 2018:30), of waar 'n verkoper wat nie as BTW-ondernemer geregistreer is nie, deel van die transaksieketting is. Verder, 'n eng benadering tot die omstandighede wanneer goed of dienste vir belasbare doeleindes verkry word en die BTW daarop as insetbelasting kwalifiseer (sien bv. *Consol Glass (Pty) Ltd v Commissioner for SARS* 2020–12–18 saaknr. 1010/19 (HHA) par. 40), bring ook dubbelbelasting mee. In hierdie gevalle lei dubbelbelasting tot 'n uitbreiding van die belastingbasis en dus verhoogde BTW-inkomste. Enige voordele wat 'n handelaar wat BTW op tweedehandse goed moet hef, kan kry om te voorkom dat sy besigheid ten gronde gaan, is uiteraard lofwaardig, solank die belastingdoelwitte betreffende billikheid, gelykheid en neutraliteit nie uit die oog verloor word wanneer 'n spesiale vergunning vir tweedehandse goed verleen word nie (sien Vatcom 1991:5–7; Smith 2003 [1776]:1043–4). Waarom dan die ontsag vir 'n beleidsdoelwit wat nie die SAID en die staatskas bevoordeel nie?

Die sensitiwiteit oor BTW en die tweedehandse mark het reeds in die verkoopbelastingera ontstaan (sien Margo 1986:329). Toe besluit is dat BTW op die lewering van tweedehandse goed deur 'n BTW-ondernemer gehef moet word, is aanvaar dat 'n aftrekking toegelaat moet word vir die BTW wat in die koste van die goed vasgevang is, ten einde te verseker dat handelaars in tweedehandse goed nie weens prysstygings, as gevolg van dubbelbelasting ondergang in die gesig staar nie (sien Vatcom 1991:56–8; Verklarende Memorandum oor die Wetsontwerp op Belasting op Toegevoegde Waarde 1991:36).

Derhalwe, al is daar ook dubbelbelasting op ander terreine, al moet SAID-hulpbronne aangewend word om die risiko van belastingbedrog te bestuur en al moet die wetgewer telkens ingryp om 'n stokkie daarvoor te steek, is die bestaansreg van denkbeeldige insetbelasting verskans in die beleidsbesluite wat meer as 30 jaar gelede hieroor geneem is.

4. Doeltreffendheid van die toeweging

In die veronderstelling dat denkbeeldige insetbelasting wel regverdigbaar is, is die vraag of die omvang van die toeweging nie te wyd is, of nie genoegsaam is om aan die doelwitte daarvan te voldoen nie. Die bedrag wat afgetrek kan word en die vereistes wat nagekom moet word voordat dit afgetrek kan word, word vervolgens onder die loep geneem.

4.1 Bedrag van denkbeeldige insetbelasting

Die bedrag denkbeeldige insetbelasting wat afgetrek mag word, is die “belastingbreukdeel ... van die minste van enige vergoeding in geld gegee deur die ondernemer vir of die ope markwaarde van die lewering” (par. (b) “insetbelasting” in art. 1(1)), maar slegs in die mate wat hy die tweedehandse goed vir belasbare doeleindes verkry. Die bedrae wat die vergoeding en die ope markwaarde van vaste eiendom daarstel, word hier onder oorweeg.

4.1.1 Vergoeding

Vir doeleindes van hierdie oorsig is *vergoeding*:

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. (art. 1(1))

Die SAID het bevestig dat, hoewel die trefwydte van *vergoeding* baie wyd is, daar 'n genoegsame neksus tussen die lewering en 'n betaling moet wees voordat die betaling die vergoeding vir die lewering kan daarstel (Interpretasienota 70 (Uitgawe 2), par. 5.1.2). Hierdie benadering strook met dié in Nieu-Seeland ten opsigte van die uitleg van die woord “consideration”, waarop die omskrywing in die BTW-wet gebaseer is (sien art. 2(1) Goods and Services Tax Act 1985; Interpretation Statement IS3387:12–3).

Hoewel dit gewoonlik duidelik is wat die vergoeding vir die verkoop van vaste eiendom is, kan onsekerheid ontstaan waar verdere betalings gedoen moet word. In die huidige konteks is die vraag of hereregte deel van die vergoeding uitmaak wat ten opsigte van, in antwoord op, of as aansporing vir 'n lewering betaal word. Hoewel die hereregte op die verkryging van eiendom nie aan die verkoper nie, maar aan die SAID betaal moet word, kan die verkoop weliswaar nie afgehandel word alvorens hereregte betaal is nie. Aangesien daar dus ongetwyfeld 'n neksus tussen die betaling van hereregte en die lewering van die vaste eiendom is, is die vraag of die neksus genoegsaam is vir hereregte om by die berekening van denkbeeldige insetbelasting as deel van die vergoeding te kwalifiseer.

Wanneer die bedrag hereregte wat op die verkryging van eiendom betaalbaar is, bereken word, word die hereregte wat betaal moet word uitdruklik van die vergoeding vir die eiendom uitgesluit (sien art. 7(a) Wet op Hereregte). Kan aanvaar word dat, aangesien hereregte nie insgelyks vir BTW-doeleindes van *vergoeding* uitgesluit word nie, die doel van die BTW-wet is dat hereregte wel by die berekening van *vergoeding* in ag geneem word?

Die SAID is van mening dat 'n aftrekking van denkbeeldige insetbelasting nie op hereregte toegelaat word nie. Hierdie benadering is algemeen aanvaar (sien Moodaley 2020:3; Moodaley 2021:3; Botes 2021:1 consideration–3) totdat die Belastinghof (Kaapstad) daarvoor uitsluitel moes gee in *VAT 1857* (op 25 Februarie 2020). Waarnemende regter Sievers, wat die uitspraak van die Belastinghof lewer, is egter van mening dat die koper wel hereregte in ag mag neem wanneer hy die bedrag van sy denkbeeldige insetbelasting bepaal (parr. 20–1). Die appellent, 'n eiendomsontwikkelaar en BTW-ondernemer, het vyf eiendomme gekoop en moes hereregte aan die SAID betaal (aangesien BTW nie betaalbaar was nie). By die berekening van sy denkbeeldige insetbelasting het hy die hereregte by die vergoeding vir die tweedehandse eiendomme ingesluit (parr. 2–5), maar die SAID het nie saamgestem nie (par. 6). Voordat regter Sievers die vraag ondersoek of die woorde “enige vergoeding in geld gegee deur die ondernemer” die betaling van hereregte insluit, verwys hy (par. 7) na die feit dat die BTW-stelsel, volgens die Konstitusionele Hof (sien *Metcash* par. 12), 'n belasting is op waarde wat toegevoeg word, dat BTW by elke stadium van die verspreidingsketting gehê en op die waarde wat by elke stadium toegevoeg word, bereken word, en dat die aftrekking van insetbelasting meebring dat die BTW-ondernemer “does not bear any VAT, with the total VAT burden to be borne by the final consumer”. Daarna som hy die beginsels van die uitleg van wette, soos

uiteengesit in *Natal Joint Municipal Pension Fund v Endumeni Municipality* 2012 4 SA 593 (HHA) parr. 17–26, soos volg op:

Consideration must be given to the language used, the context in which it appears and the purpose of the provision. It is an objective process with a sensible meaning to be preferred to one with insensible or unbusinesslike results or one which would undermine the provision's apparent purpose. Neither language nor context predominates. (*VAT 1857* par. 10)

Hy beklemtoon dat die omskrywing van *vergoeding* enige betaling gemaak ten opsigte van die lewering van enige goed insluit (par. 12) en wys daarop dat 'n wye betekenis aan die woord "any" toegeskryf moet word en dat dit *prima facie* onbeperk is (par. 13). Hy verwys ook na die benadering in Nieu-Seeland dat "in respect of" aantoon dat daar 'n verbintenis of verwantskap tussen die lewering en die betaling moet wees (par. 14). Hoewel die SAID aanvoer dat dit hul praktyk is dat slegs die koopprys van die eiendom by die berekening van denkbeeldige insetbelasting by vaste eiendom in ag geneem word, wys regter Sievers daarop (met verwysing na *Marshall v Commissioner for SARS* 2019 6 SA 246 (KH) par. 10) dat die howe se taak is om wetgewing objektief, onafhanklik en in ooreenstemming met grondwetlike beginsels uit te lê en dat die SAID se praktyk dus "irreverent to the present enquiry" is (par. 16). Die Belastinghof bevind dat die wye omskrywing van *vergoeding*, wat enige betaling wat ten opsigte van die eiendomme gedoen is, insluit, ondubbelsinnig is en dat die duidelike taal wat gebruik word hereregte insluit (par. 20). Regter Sievers is tevrede dat hierdie gevolgtrekking "sensible and not unbusinesslike" is en "no violence to the context of the provision" teweegbring, aangesien die vrystelling van hereregte, wanneer 'n verkryging van eiendom aan BTW onderhewig is, daarop dui dat die wetgewer bedoel het om nie sowel BTW as hereregte op dieselfde lewering van vaste eiendom te hef nie (par. 21). Hy bevind ook dat hierdie uitleg bestaanbaar is met die verklaarde doel van die bepaling wat 'n aftrekking van denkbeeldige insetbelasting toelaat, want denkbeeldige insetbelasting ten opsigte van die verkryging van tweedehandse goed "is primarily based on the need to eliminate double VAT charges on the same value-added" (parr. 22–3).

Nadat die SAID appèl teen die Belastinghof se uitspraak aangeteken het, het die ontwikkelaar onttrek en 'n kennisgewing van afstanddoening van die uitspraak is ten gunste van die SAID uitgereik (sien SAID 2020a). Hoewel dit nie die uitspraak ongedaan maak nie, het die SAID toe 'n bindende algemene beslissing uitgereik om te verklaar dat denkbeeldige insetbelasting nie op hereregte bereken mag word nie (Bindende algemene beslissing 57; Moodaley 2021:4). Volgens die SAID verwys *vergoeding* eintlik maar, eenvoudig gestel, na die koopprys wat die koper aan die verkoper moet betaal, selfs al dui die omskrywing op 'n wyer omvang ten einde enige betaling te dek (Bindende algemene beslissing 57, par. 3.1). Die SAID verklaar voorts dat aangesien die aftrekking van denkbeeldige insetbelasting gedoen kan word slegs in die mate wat 'n betaling van vergoeding 'n verpligting "wat op die koopprys vir daardie lewerings betrekking het" verminder of vervul, slegs 'n betaling wat as deel van die koopprys gedoen is, in ag geneem mag word by die berekening van die denkbeeldige insetbelasting (Bindende algemene beslissing 57, par. 4). Die SAID meen dus dat die koopprys betaal moet word, terwyl die BTW-wet 'n betaling van vergoeding wat 'n verpligting wat op die koopprys betrekking het, verminder of vervul, vereis.

Hoewel 'n bindende algemene beslissing normaalweg die SAID bind, is belastingbetalers nie daaraan gebonde nie (tensy 'n uitsondering geld) (sien art. 82 Wet op Belastingadministrasie

28 van 2011). Die beslissing laat egter geen twyfel oor die SAID se houding oor hierdie kwessie nie (sien ook Moodaley 2021:5), sonder om te verduidelik waarom die doelwit oor die voorkoming van dubbelbelasting by tweedehandse goed nie hier geld nie.

Dit is argumenteerbaar dat die SAID se uitleg van die BTW-wet 'n onbillike en onlogiese resultaat meebring aangesien *koopprys* nie in konteks gelees word nie en die redes vir en die historiese ontwikkeling van die betalingsvereiste, naamlik om belastingontduiking te voorkom, nie in ag geneem word nie (sien par. 3.2 hier bo). Hoewel waarnemende regter Sievers verwys na die Hoogste Hof van Appèl se stelling dat die uitleg van 'n wet nie “insensible or unbusinesslike results” moet hê nie (sien *Endumeni* par. 18), het die Hoogste Hof van Appèl ook verklaar dat waar die toepassing van oënskynlik duidelike taal tot 'n skreiende onredelikheid (“glaring absurdity”) sou lei, 'n hof 'n nouer of 'n wyer betekenis aan woorde kan heg (sien *Endumeni* par. 25–6). Waar die bewoording bloot dubbelsinnig is, is die klaarblyklike doel en konteks van 'n bepaling belangrike riglyne vir die korrekte uitleg, en 'n uitleg “that leads to impractical, unbusinesslike or oppressive consequences or that will stultify the broader operation of the legislation” sal nie gevolg word nie (*Endumeni* par. 26). Om die betekenis van 'n woord in 'n wet vas te stel, moet die woord dus in konteks en teen die agtergrond van die doel van die bepaling oorweeg word. Hier kan die geskiedenis en agtergrond van die wetgewing nuttige agtergrond verskaf om enige onsekerheid op te klaar (sien *Commissioner for SARS v United Manganese of Kalahari (Pty) Ltd* 2020–3–25 saaknr. 264/2019 (HHA) par. 8; *Commissioner for SARS v Sasol Chevron Holdings Ltd* 2022–4–22 saaknr. 1044/2020 (HHA) par. 33).

In die veronderstelling dat die uitskakeling van dubbelbelasting 'n ononderhandelbare beleidsdoelwit is, is dit argumenteerbaar dat, selfs al sou die SAID se siening dat hereregte nie deel van vergoeding is nie korrek wees, die SAID se uitleg op 'n letterlike uitleg van slegs sekere woorde, wat nie in konteks gelees word nie, gebaseer is en nie die doel van die BTW-wet en die geskiedenis en ontwikkeling van die betrokke bepalings in ag neem nie. Indien die Hoogste Hof van Appèl se riglyne wat, in effek, woordwysigende uitleg toelaat ten einde 'n anomalie te voorkom, toegepas word, bied dit verdere gesag vir die uitspraak in *VAT 1857* dat hereregte deel van die vergoeding vir die tweedehandse goed is.

4.1.2 Ope markwaarde

Ten einde te bepaal of denkbeeldige insetbelasting wel op die vergoeding vir die lewering bereken kan word, moet die ope markwaarde van die lewering van die tweedehandse goed ook bepaal word, want die belastingbreukdeel moet op die kleinste bedrag toegepas word.

Die ope markwaarde van 'n lewering is die vergoeding in geld wat die lewering gewoonlik sou haal indien dit in soortgelyke omstandighede op dieselfde datum in Suid-Afrika gelewer sou wees, synde 'n lewering wat vryelik tussen persone wat nie verbonde persone is nie plaasvind (art. 3(2)). Indien die ope markwaarde nie só vasgestel kan word nie, is dit die waarde wat 'n soortgelyke lewering gewoonlik in daardie omstandighede sou haal, of 'n objektiewe skatting van die vergoeding (art. 3(3) en (4)). Die vraag of hereregte by die vergoeding ingereken moet word of nie, ontstaan dus ook by die bepaling van die ope markwaarde van die lewering. Aangesien hereregte met betrekking tot die koopprys van die eiendom betaal moet word, is dit argumenteerbaar dat dit deel van die vergoeding is wat die lewering in soortgelyke omstandighede sou haal en dus deel van die ope markwaarde uitmaak.

4.2 Die aftrekking

Sedert 10 Januarie 2012 kan 'n BTW-ondernemer denkbeeldige insetbelasting op die aankoop van tweedehandse vaste eiendom aftrek slegs indien oordrag van die eiendom in sy naam in die akteskantoor geregistreer is of 'n gebruiksooreenkoms ten opsigte van 'n aandeleblokaandeel gesluit is (sien art. 16(3)(a)(ii)(bb)). Hierdie vereiste geld egter nie indien die BTW-ondernemer (ingevolge art. 15(2)) op die betalingsbasis, in plaas van die faktuurbasis, geregistreer is (SAID 2020b:12; Botes 2021a:16-16F-G).

Indien 'n BTW-ondernemer, volgens al die voorgenoemde vereistes, op 'n aftrekking van denkbeeldige insetbelasting geregtig is, mag hy die aftrekking in sy BTW-opgawe doen slegs in die mate wat betaling van enige vergoeding wat die uitwerking het om 'n verpligting (hetsy 'n bestaande verpligting of een wat in die toekoms sal ontstaan) wat op die koopprys vir die lewering betrekking het, te verminder of te vervul, gedoen is (art. 16(3)(a)(ii)(aa)). Aangesien die betalingsvereiste weer sedert 10 Januarie 2012 geld, kan denkbeeldige insetbelasting nie afgetrek word nie waar die aankoop van die eiendom deur die verkoper gefinansier word, soos by wyse van promesses, die blote skep van leningsrekeninge of die uitruil van tjeks (sien Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill 2011:128-9; Botes 2016:217; Botes 2021a:16-16A-C).

4.3 Ontleding

4.3.1 Te veel van 'n goeie ding?

Die vraag kan ontstaan waarom die BTW-wet so goedgunstig is om die berekening van denkbeeldige insetbelasting op die aankoopkoste van die BTW-ondernemer (die koper), in plaas van dié van die verkoper, wat voorheen nie insetbelasting kon eis nie, te baseer. 'n Aftrekking wat gebaseer is op die verkoper se BTW-koste ten opsigte van vaste eiendom sou immers (normaalweg) 'n kleiner bedrag denkbeeldige insetbelasting meebring wat die aansporing vir skemas sou verminder, terwyl dit steeds dubbelbelasting ten opsigte van tweedehandse goed voorkom. Hoewel 'n voorstel om die bedrag denkbeeldige insetbelasting tot die minste van die koopprys, die ope markwaarde, die munisipale waarde en die verkoper se BTW-inklusiewe koopprys en verbeteringe te beperk in 2011 oorweeg is (sien Nasionale Tesourie 2011:192-3), is só 'n wetswysiging nie aangebring nie.

Die feit dat die koste of ope markwaarde wanneer die tweedehandse goed verkoop word, in teenstelling met toe dit aangekoop is, die grondslag van die aftrekking daarstel, bevestig dat die doel van die toegewing nie bloot is om dubbelbelasting uit te skakel nie. Deurdad die BTW-ondernemer 'n aftrekking op sy aankoopkoste kan baseer, word verseker dat wanneer hy die goed later weer verkoop of dit gebruik om belasbare lewerings te doen, BTW slegs op die waarde wat deur hom toegevoeg is, gehef word. Dit strook met die beleidsbeginsel dat slegs waarde wat in die loop of ter bevordering van 'n BTW-onderneming toegevoeg word, aan BTW onderhewig moet wees (Vatcom 1990:56). Indien die bedrag denkbeeldige insetbelasting in die gastehuisvoorbeeld (sien par. 2 hier bo) op A&A se aankoopkoste van R3,5 miljoen bereken moes word, sou die Gasheer se denkbeeldige insetbelasting net R456 522 gewees het, wat R169 565 minder is as die denkbeeldige insetbelasting van R626 087 wat die Gasheer kan aftrek. Hierdie verskil is gelyk aan die belastingbreukdeel van die verskil tussen A&A se verkoop- en aankoopprys van die huis: $[(R4,8m - R3,5m) \times 15/115 = R169\ 565]$. Dit bring mee dat indien die Gasheer nie die bedrag van R169 565 as denkbeeldige insetbelasting sou kon

aftrek nie, die SAID BTW sou invorder op die waarde wat deur A&A, wat nie 'n BTW-ondernemer is nie, toegevoeg word.

Daar moet ook in gedagte gehou word dat hoewel die verkoopprijs en markwaarde van die huis gestyg het en dus meebring dat die denkbeeldige insetbelasting hoër is as die bedrag BTW wat A&A betaal het, die prys en waarde van alle tweedehandse goed natuurlik nie altyd styg nie. Hoewel dit buite die omvang van hierdie bydrae val, moet dit natuurlik in gedagte gehou word dat die kapitale groei van vaste eiendom aan kapitaalwinstbelasting of, indien die opbrengs van die verkoop nie 'n kapitaalwinst daarstel nie, normale inkomstebelasting onderhewig kan wees (sien art. 26A en die Agtste Bylae van die Inkomstebelastingwet 58 van 1962). Verder, indien die Gasheer se aftrekking op A&A se koste bereken moes word, sou dit tot administratiewe en bewysregtelike probleme lei en ook beteken dat A&A se marge maklik bereken kan word.

4.3.2 *Te omslagtig en riskant?*

Aangesien die netto effek van die toegewing is dat BTW slegs op die BTW-ondernemer wat die tweedehandse goed koop en weer verkoop se marge gehef word, ontstaan die vraag waarom BTW nie bloot op daardie marge gehef word nie. Dit sou immers die risiko van bedrieglike aftrekkings van denkbeeldige insetbelasting uitskakel.

Die staat het egter reeds voor die instelling van BTW besluit om die denkbeeldige-insetbelastingmodel, wat ook in Nieu-Seeland toegepas word (sien art. 3A(3) Goods and Services Tax Act 1985) te volg, in plaas daarvan om net op die marge BTW te hef, wat sou meebring dat die verkoper se marge nie meer vertroulik is nie (sien Vatcom 1991:56–8; Verklarende Memorandum oor die Wetsontwerp op Belasting op Toegevoegde Waarde 1991:36).

Indien BTW net op die marge gehef word, sal dit ook meebring dat 'n BTW-ondernemer soos die Gasheer wat nie die huis by A&A koop om weer te verkoop nie, maar om dit as gastehuis te gebruik, eers die BTW-voordeel kan geniet wanneer die huis later verkoop word. Aangesien die Gasheer dan intussen die vasgevangde BTW-koste moet dra, sal hy dit by wyse van verhoogde pryse probeer verhaal.

4.3.3 *Nie goed genoeg nie?*

Deurdat denkbeeldige insetbelasting op die minste van die vergoeding en die ope markwaarde bereken word, word voorkom dat die koopprijs kunstmatig opgejaag word om 'n onbehoorlike aftrekking te bewerkstellig (sien Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill 2011:128). Dieselfde beginsel geld dus of die partye verbonde persone (sien art. 1(1)) is of nie. Hoewel dit in sekere gevalle in 'n mate aan die doelwit om dubbelbelasting te voorkom en om BTW slegs op 'n BTW-ondernemer se toegevoegde waarde te hef, afbreuk kan doen, moet die suiwer beleidsdoelwitte in hierdie geval die knie effens buig voor die bedreiging van belastingontduiking. Insgelyks is die vereistes dat die aftrekking gedoen kan word slegs in die mate wat betaling van vergoeding reeds plaasgevind het en mits die verkoop van vaste eiendom afgehandel is, sinvolle teenvermydingsmaatreëls wat meebring dat 'n middeweg tussen die verskillende beleidsdoelwitte gevolg word. Laasgenoemde vereiste behoort egter ook te geld waar BTW op die betalingsbasis verantwoord word.

Wat betref die SAID se houding dat hereregte van die vergoeding vir die tweedehandse vaste eiendom uitgesluit moet word, is hier bo (sien par. 4.1.1) aangevoer dat die uitlegryne van

die Hoogste Hof van Appèl gesag bied vir waarnemende regter Sievers se uitspraak dat hereregte deel van die vergoeding is. Verder, hoewel die Belastinghof die doelwit rakende die voorkoming van dubbelbelasting oorweeg het, is die doelwit dat BTW slegs op die waarde wat deur 'n BTW-ondernemer toegevoeg word, gehef word, nie in die uitspraak oorweeg nie. Wanneer BTW (in effek) op die verskil tussen 'n BTW-ondernemer se koopprys en verkoopprijs gehef word sonder om in ag te neem dat die styging in die verkoopprijs aan die verhaling van hereregtekoste te wyte is, word die kernbeginsels van BTW oorboord gegooi. Aangesien die hereregtekoste nie waarde is wat deur die BTW-ondernemer toegevoeg word nie, maar bloot belastingkoste is wat verhaal word, behoort BTW nie daarop gehef te word nie. Tensy die SAID regter Sievers se uitspraak in *VAT 1857* toepas, sal die reg op denkbeeldige insetbelasting ten opsigte van tweedehandse vaste eiendom dus nie aan die beleidsdoelwitte voldoen nie.

Die vraag ontstaan egter waarom 'n BTW-ondernemer nie 'n aftrekking van die volle bedrag hereregte kan doen nie. Indien BTW op 'n lewering betaalbaar is, is geen hereregte betaalbaar nie, al is die koper 'n BTW-ondernemer wat die BTW wat hy betaal as insetbelasting kan aftrek. Waarom moet 'n BTW-ondernemer dan 'n hereregtekoste hê, net omdat hy nie 'n aftrekking van gewone insetbelasting kan doen nie?

5. Gevolgtrekking

Die reg op die aftrekking van denkbeeldige insetbelasting, wat verseker dat 'n BTW-ondernemer wat tweedehandse goed vir belasbare doeleindes koop nie weens dubbelbelasting en gepaardgaande prysverhogings benadeel word nie en dat BTW slegs op die waarde wat deur hom toegevoeg word, gehef word, is verskans in die beleidsbesluite wat by die instelling van BTW geneem is. Die feit dat die stuiting van die uitbuiting van die toegewing, veral ten opsigte van vaste eiendom, vele wetswysigings en hofsake geverg het, bedreig gevolglik nie die bestaansreg van dié toegewing nie. Die toegewing is dus nie te goed om waar te kan wees nie.

Ten einde dubbelstandaarde oor dubbelbelasting te voorkom, behoort die sentiment oor dubbelbelasting egter ook ten opsigte van die hereregte wat deur 'n BTW-ondernemer betaal moet word, te geld. Aangesien die Belastinghof oortuigend beslis het dat denkbeeldige insetbelasting ook op hereregte bereken kan word, word aanbeveel dat die BTW-wet gewysig word sodat *vergoeding* nie hereregte insluit nie en sodat 'n BTW-ondernemer die hereregte op die aankoop van vaste eiendom, vir belasbare doeleindes, as 'n aftrekking op sy BTW-opgawe kan eis. Dan eers sal die toegewing wat denkbeeldige insetbelasting op vaste eiendom betref, goed genoeg wees.

Bibliografie

amaBhungane. 2022. Gold “scam” robs South Africa of tens of billions of rands in unpaid tax, says SARS. *Daily Maverick*. 2 Februarie. <https://www.dailymaverick.co.za/article/2022-02-02-gold-scam-robs-south-africa-of-tens-of-billions-of-rands-in-unpaid-tax-says-sars/#:~:text=VAT%20fraud%20involving%20the%20export,mining%20and%20fake%20invoice%20ofactories> (13 Mei 2022 geraadpleeg).

Bindende algemene beslissing 57. *Whether the term “consideration” includes an amount of transfer duty for the purposes of calculating a notional input tax deduction on the acquisition of second-hand fixed property.* 20 Oktober 2021. SAID. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BGR/INTR-R-BGR-2021-02-BGR-57-Whether-the-term-consideration-includes-an-amount-of-transfer-duty.pdf> (16 Mei 2022 geraadpleeg).

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

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

—. 2021b. Aantekening: Verhuring van ’n huis: Wanneer die SAID met hul BTW-koffers mag kom aanklop. *LitNet Akademies* 18(3):728–47.

BTW-bulletin. 1990a. *Belasting op toegevoegde waarde (BTW): die doelwit met die nuwe stelsel*. Nommer 1. Junie 1990. Ministerie van Finansies.

—. 1990b. *BTWKOM oorweeg vertoë van alle sektore*. Nommer 2. Desember 1990. Ministerie van Finansies.

Datt, K., G. Nienaber en B. Tran-Nam. 2017. GST/VAT General Anti-Avoidance Approaches: Some Preliminary Findings from a Comparative Study of Australia and South Africa. *Australian Tax Forum*, 32(2):377–98. https://www.up.ac.za/media/shared/58/ZP_Files/2016/VAT%20Symposium/Papers/k-datt_g-nienaber_b-tran-nam.zp103852.pdf (28 April 2022 geraadpleeg).

Davis, D. en I. Woolard. 2018. *Davis Tax Committee: Final report on VAT for the Minister of Finance*. <https://www.taxcom.org.za/docs/20180329%20Final%20DTC%20VAT%20Report%20to%20the%20Minister.pdf> (13 Mei 2022 geraadpleeg).

Divaris, C. 2021. Case law 2005 to date. *The tax shock, horror archives*. <http://www.bspseminars.co.za/Archive/CaseLaw.pdf> (14 Mei 2022 geraadpleeg).

Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill. 1993.

Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill. 1994.

Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill. 1996.

Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill. 1997.

Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill. 2011.

Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill. 2014.

Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill. 2016.

Franzsen, R.C.D. en B.A. van der Merwe. 1996. To tax or not to tax: VAT is the question. *Tydskrif vir Hedendaagse Romeins-Hollandse Reg*, 59(4):700–6.

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> (16 Mei 2022 geraadpleeg).

Interpretation Statement IS3387. *GST treatment of court awards and out of court settlements*. September 2002. Inland Revenue, New Zealand. <https://www.taxtechnical.ird.govt.nz/-/media/project/ir/tt/pdfs/interpretation-statements/is3387.pdf> (17 Mei 2022 geraadpleeg).

Katz, M. 1995. *Third Interim Report of the Commission of Inquiry into certain aspects of the Tax Structure of South Africa*. Pretoria: Staatsdrukker.

Margo, C.S. 1986. *Report of the Commission of Inquiry into the Tax Structure of the Republic of South Africa*. Pretoria: Staatsdrukker.

Moodaley, V. 2020. Value-added tax & transfer duty: Clarity or confusion? *Tax & Exchange Control Alert*. 19 Junie, bl. 2–4. <https://www.cliffedekkerhofmeyr.com/en/news/publications/2020/tax/tax-alert-19-june-Value-added-tax-transfer-duty-Clarity-or-confusion.html> (16 Mei 2022 geraadpleeg).

—. 2021. Binding General Ruling 57: SARS clarifies whether transfer duty is included in the calculation of notional input tax credits claimed on second hand fixed property. *Tax & Exchange Control Alert*. 28 Oktober, bl. 3–5. <https://www.cliffedekkerhofmeyr.com/export/sites/cdh/en/news/publications/2021/Tax/Downloads/Tax-Exchange-Control-Alert-28-October-2021.pdf> (16 Mei 2022 geraadpleeg).

Nasionale Tesourie. 2011. *Budget Review 2011*. 23 Februarie. <http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2011/review/Annexure%20c.pdf> (17 Mei 2022 geraadpleeg).

OECD. 2017. *International VAT/GST Guidelines*. Parys: OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en> (14 Mei 2022 geraadpleeg).

SAID. 1993. *Media Release of 28 July 1993: Avoidance Schemes and Fraudulent Transactions*. *Staatskoerant* 15032. 6 Augustus 1993.

—. 2020a. Tax Court: 2022-2020; Verdere inligting oor VAT 1857. 25 Februarie. <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/dispute-resolution-judgments/tax-court/tc-2022-2020> (16 Mei 2022 geraadpleeg).

—. 2020b: *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> (16 Mei 2022 geraadpleeg).

—. 2021. *Transfer Duty Guide*. 5de uitgawe. 30 Maart 2021. <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Ops/Guides/LAPD-TD-G01-Transfer-Duty-Guide.pdf> (14 Mei 2022 geraadpleeg).

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

Stiglingh, M. (red.). 2021. *Silke: South African Income Tax 2022*. Johannesburg, Kaapstad, Durban: LexisNexis.

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

Verklarende Memorandum oor die Wetsontwerp op Belasting op Toegevoegde Waarde. 1991.