Die evaluasie van eindvoorraad vir belastingdoeleindes vir die druif-tot-wyn proses

JHA van Zyl

orcid.org/0000-0002-0351-1506

Skripsie aanvaar ter gedeeltelike nakoming vir die graad *Magister Commercii in Belasting* aan die Noordwes-Universiteit

Studieleier: Prof K Coetzee

Gradeplegtigheid: Mei 2020

Studentenommer: 13065262

VERKLARING

Ek, Johannes Hermanus Albertus van Zyl, verklaar hiermee dat die skripsie getiteld "Die evaluasie van eindvoorraad vir belastingdoeleindes vir die druif-tot-wyn proses", wat ek hiermee ter gedeeltelike voldoening aan die vereistes vir Magister Commercii in Belasting indien, my eie oorspronklike werk is, dat geen plagiaat daarin gepleeg is nie en dat dit nog nie by enige ander universiteit of deur enige ander persoon ingedien is nie.

Johannes Hermanus Albertus van Zyl

25 November 2019

BEDANKINGS

"Vereer die Here met offerandes uit al wat jy besit en met die beste uit jou oes, dan sal jou skure oorvol wees en jou parskuipe oorloop van die wyn." (Spreuke 3:9-10)

Ek wil van die geleentheid gebruik maak om erkenning te gee en dankie te sê aan my Hemelse Vader, vir die wysheid en deursettingsvermoë om hierdie navorsing te kon aanpak. Dankie aan my vrou, Jané, vir die volgehoue ondersteuning tydens my navorsing. Sonder hierdie ondersteuning en liefde sou ek nooit so ver kon kom nie.

Ek bedank ook hiermee my pa en ma vir die voorbeeld wat hul vir my gestel het, sowel as hul ondersteuning tydens my studies. Dankie ook aan my suster, Jo-marie, vir haar ondersteuning en leiding.

Ek is ook dank verskuldig aan my boesemvriend, Cobus Bester, wat die passie vir die belastinguitdagings in die wynbedryf by my aangewakker het. Ek bedank ook my studieleier, Professor Karina Coetzee, vir haar leiding, advies en tyd wat sy aan hierdie skripsie afgestaan het.

Ek dra hierdie dokument op aan my dogter Jana van Zyl wat as inspirasie gedien het tydens my navorsing.

OPSOMMING

Daar bestaan in Suid-Afrika al meer ʼn tendens dat wyndruifprodusente betrokke raak by die totale waardeketting-bestuur weens ekonomiese redes. Die bestuur van hierdie waardeketting behels ʼn aantal aktiwiteite wat nie normaalweg verbind word met belastingpligtiges wat inkomste verdien uit boerdery-aktiwiteite nie.

Alhoewel dit blyk of die Inkomstebelastingwet in sy huidige formaat gunstige belastingkonsessies bied aan belastingpligtiges wat 'boerderybedrywighede' beoefen is dit nie seker of dieselfde konsessies bestaan vir belastingpligtiges wat gelyktydig betrokke is by ʼn boerdery en ʼn vervaardigingsproses nie.

Gevolglik gee dit daartoe aanleiding dat daar tans onsekerheid bestaan in die praktyk oor die hantering van ʼn produk op jaareinde wat deel vorm van ʼn vervaardigingsproses en ʼn boerdery. Die doel van hierdie navorsing was om die teoretiese belastingwetgewing van Suid-Afrika krities te ondersoek en te vergelyk met toepaslike regspraak ten einde te bepaal of die Inkomstebelastingwet in sy huidige formaat vir die breër boerderygemeenskap, wat toenemend betrokke raak buite die grense van ʼn 'boerdery', ʼn oplossing bied ten opsigte van die hantering van voorraad op jaareinde.

Daar is bevind dat die formulering van 'n teorie, wat ʼn omvattende stel reëls en beginsels bevat, as kompleks beskou word en blyk dit daar geen algemene reël bestaan wat rigied op elke geval toegepas kan word nie. Gevolglik word aanbeveel dat die wetgewende gesag die wynbedryf, wat reeds onder geweldige finansiële druk steier, tegemoet kom met innoverende en pro-aktiewe optrede.

Sleutelwoorde: Boerdery, Koöperasie, Vervaardigingsproses, Waardeketting, Wyn

ABSTRACT

There is a growing trend in South Africa for wine grape producers to become involved in total value chain management due to economic reasons. The management of this value chain involves a number of activities that are not normally associated with taxpayers who earn income from farming activities.

Although the Income Tax Act, in its current format, appears to offer favorable tax concessions to taxpayers who practice 'farming', it is uncertain whether the same concessions exist for taxpayers involved in farming and manufacturing simultaneously.

As a result, there is currently uncertainty in practice regarding the handling of a product at year-end, which is part of a manufacturing process and farming. The purpose of this research was to critically examine the theoretical tax law of South Africa and compare it with relevant case law to determine whether the Income Tax Act in its current format provides a solution with regard to the handling of stock at year-end for the broader farming community, which is increasingly involved outside the boundaries of 'farming'.

It has been found that the formulation of a theory, which contains a comprehensive set of rules and principles, is considered complex and there seems to be no general rule that can be rigidly applied to each case. As a result, it is recommended that the legislative authority support the wine industry, which is already under severe financial pressure, with innovative and proactive actions.

Keywords: Farming, Co-operative, Manufacturing process, Value chain, Wine

INHOUDSOPGAWE

VERKLARING .... **I**

BEDANKINGS .... **II**

OPSOMMING .... **III**

ABSTRACT .... **IV**

HOOFSTUK 1: INLEIDING **1**

1.1 Inleiding en agtergrond **1**

1.1.1 Kort oorsig van die wynmaakproses 3

1.1.2 Beskrywing van die verhouding tussen ŉ koöperasie en ŉ wyndruifprodusent 4

1.1.3 Motivering tot studie 6

1.2 Probleemstelling **9**

1.3 Navorsingsvraag **9**

1.4 Navorsingsuitkomste **9**

1.4.1 Primêre navorsingsdoelwit 9

1.4.2 Sekondêre navorsingsdoelwitte 10

1.5 Navorsingsontwerp en -metodologie **10**

1.5.1 Navorsingsontwerp 10

1.5.2 Ontologiese aanname 10

1.5.3 Epistemologiese aanname 11

1.5.4 Navorsingsparadigma 11

1.5.5 Metodologiese aanname 12

1.6 Indeling van hoofstukke **13**

HOOFSTUK 2: DIE BELASTINGHANTERING VAN EINDVOORRAAD VIR BOERDERY EN VERVAARDIGING 15

2.1 Inleiding....... 15

2.2 Hantering van eindvoorraad van ’n boerdery....... 15

2.2.1 Artikel 26 (1) van die Inkomstebelastingwet....... 15

2.2.2 Wat behels ’n boerdery? 16

2.2.3 Omskrywing van die term 'produkte' 17

2.2.4 Hantering van "produkte" besit en nie van die hand gesit 17

2.2.5 Waarde van 'produkte' op jaareinde vir boerdery doeleindes....... 19

2.3 Hantering van eindvoorraad van 'n vervaardigingsonderneming....... 20

2.3.1 Artikel 22 van die Inkomstebelastingwet 20

2.3.2 Wat is ’n vervaardigingsproses?....... 21

2.3.3 Komponente van ’n vervaardigingsonderneming se eindvoorraad....... 23

2.3.4 Waarde van ’n vervaardigingsproduk op jaareinde....... 25

2.4 Samevatting 28

2.4.1 Eindvoorraad van ’n boerdery 28

2.4.2 Eindvoorraad van ’n vervaardigingsproses....... 29

2.5 Ten slotte 29

HOOFSTUK 3: REGSPRAAK VAN TOEPASSING OP DIE HANTERING VAN EINDVOORRAAD IN DIE WYNBEDRYF....... 31

3.1 Inleiding....... 31

3.2 Bruto Inkomste 31

3.2.1 Regspraak ten opsigte van die woorde "bedrag" en "toegeval" 32

3.2.2 Regspraak wat gevolg het ten opsigte van die woord "bedrag" 33

3.2.3 Regspraak wat gevolg het ten opsigte van die woord 'toegeval' 35

3.2.4 Regspraak ten opsigte van die woord 'ontvang' 37

3.3 Avenant v CSARS (2016) 39

3.3.1 Agtergrond 39

3.3.2 Die betekenis van die begrip 'produk' 40

3.3.3 Bespreking van 'besit en nie van die hand gesit nie' 44

3.3.4 Waarde van Dr Avenant se druiwe op 28 Februarie 2009 46

3.4 Samevattend 49

HOOFSTUK 4: WAAR EINDIG BOERDERY-AKTIWITEITE EN WAAR BEGIN 'N VERVAARDIGINGSPROSES? 51

4.1 Inleiding 51

4.2 Wanneer word boerdery-aktiwiteite beoefen of beëindig? 51

4.2.1 CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd (2016) 51

4.2.2 Feite van die saak 52

4.2.3 Bevindinge deur die Regter 53

4.2.4 Gevolgtrekking 54

4.3 Waar begin ŉ vervaardigingsproses? 55

4.3.1 Inleiding 55

4.3.2 CSARS v Foskor (2010) 56

4.3.3 Feite van die saak 57

4.3.4 Mynbedrywighede 58

4.3.5 Vervaardigingsproses 58

4.3.6 Bevindinge vanuit CSARS v Foskor (2010) 59

4.3.7 Ander onlangse bevindinge ... 60

4.3.8 Gevolgtrekking ... 61

4.4 Kan ’n belastingpligtige ’n 'boerdery' en ’n 'vervaardigingsproses' gelyktydig beoefen? ... 62

4.4.1 Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others (1949) ... 62

4.4.2 Kritiese bevindinge vanuit hierdie saak ... 63

4.4.3 Gevolgtrekking ... 64

4.5 Samevattend ... 64

HOOFSTUK 5: ALGEMENE SAMEVATTING, SLOT EN AANBEVELINGS VIR VERDERE NAVORSING ... 66

5.1 Inleiding ... 66

5.2 Samevattend ... 66

5.3 Ten slotte ... 69

5.4 Aanbevelings vir verdere navorsing ... 70

BRONNELYS ... 71

LYS VAN FIGURE

Figuur 1.1: Algehele wynproduksie in Suid-Afrika vanaf 2005 tot 2018 (SAWIS, 2018).. 3

HOOFSTUK 1: INLEIDING

1.1 Inleiding en agtergrond

Die Suid-Afrikaanse wynbedryf, veral die wyndruifprodusente, is onder geweldige finansiële druk (Hauptfleisch, 2016:1). Produksiekoste het die afgelope dekade verdubbel terwyl die styging van aksynsbelasting op wyn en verhoging van die minimum lone tot nog verdere druk bydra (Eedes, 2018). Wyndruifprodusente en kelders in Suid-Afrika is egter steeds positief oor die gehalte van wyne uit die 2018-oes, ondanks uitdagende toestande wat tot een van die kleinste oeste in meer as ŉ dekade gelei het (Vinpro, 2018). Derhalwe bestaan daar in Suid-Afrika al meer ŉ tendens dat wyndruifprodusente betrokke raak by die totale waardeketting-bestuur (Pretorius, 2019). Dit behels in wese die omskepping van ŉ rou produk tot ŉ finale produk wat uiteindelik op die voorstoep van die verbruiker afgelewer word. Die bestuur van hierdie waardeketting behels ŉ aantal aktiwiteite wat nie normaalweg verbind word met belastingpligtiges wat inkomste verdien uit boerdery-aktiwiteite nie, soos byvoorbeeld bemarking, verspreiding en die vervaardigingsproses (Raats, 2018). Boerdery het dus 'n ingewikkelde besigheid geword (Pretorius, 2019).

Binne die Suid-Afrikaanse konteks is die wynbedryf meer omvattend as wat die woord “wyn” sou aandui (Louw, 2015:1). Die wynbedryf sluit alle produkte in wat van wyndruiwe geproduseer word: wyn (natuurlike, gefortifiseerde en vonkelwyn), wyn vir brandewyn, distilleerwyn, brandewyn en ander spiritualieë gedistilleer van distilleerwyn, druiwesap en druiwesapkonsentraat vir gebruik in wyn en nie-alkoholiese produkte (SAWIS, 2018).

Botha (1966:67) huldig die mening dat produsente voorheen genoodsaak was om hulle eie vervaardigingsapparate aan te skaf by die maak van goeie wyn. Daar was egter baie hoë koste verbonde aan die daarstelling van geskikte kelders wat ingerig was met verkoelingseenhede, parsmasjinerie, pompe, stoortenke en ander keldertoerusting (Botha, 1966:67). Hierdie kostes was meestal buite die bereik van die gemiddelde wynboer, wat dit dus vir hom moeilik gemaak het om dieselfde hoë gehalte goeie wyn te maak as die kelders wat ingerig was met die nodige toerusting (Botha, 1966:67).

Volgens Wheeler (2012:9) het die stigting van koöperasies tot ŉ groot mate bygedra tot die produksie van meer volumes goeie wyn. Waar boere dus saamgestaan het, hul kapitaal gemobiliseer het en ŉ koöperatiewe wynkelder gestig het, was hulle daartoe in staat om hierdie fasiliteite aan te koop en ŉ hoë gehalte goeie wyn te maak (Wheeler, 2012:9).

Daar bestaan dus deesdae ŉ tendens dat wyndruifprodusente betrokke is by aktiwiteite met hul produkte wat in die algemeen nie bekend staan as 'boerdery-aktiwiteite' nie, byvoorbeeld prosesse van vervaardiging, bemarking en verspreiding (Andrag, 2017).

In gevalle waar belastingpligtiges gelyktydig betrokke is by boerdery-aktiwiteite en vervaardigingsprosesse kan verskillende probleme na vore kom vanuit ŉ belastingperspektief. In Avenant v CSARS (2016) het die Appèlhof bevind dat wyndruiwe wat op jaareinde reeds afgelewer is by die koöperatiewe wynkelder teen die distilleerwynprys (ook bekend as stookwynprys) ingesluit moet word op die inkomstebelastingopgawe van die wynboer. Hierteenoor bepaal paragraaf 9 van die Eerste Bylaag van die Inkomstebelastingwet 58 van 1962 (hierna Inkomstebelastingwet) dat ŉ boer sy produk wat hy by jaareinde nog in sy besit het, by sy inkomstebelastingopgawe moet insluit teen ŉ billike en redelike waarde.

'n Redelike waarde word beskou as die laagste van produksiekoste of markwaarde (SARS, 2017). Die begrip 'markwaarde' word nie vir doeleindes van die Eerste Bylaag gedefinieer nie, maar sou in die konteks van sy gewone betekenis beteken: die prys wat verkry kon word by die verkoop van ŉ produk tussen 'n gewillige koper en 'n gewillige verkoper wat in ŉ armlengte transaksie betrokke is in 'n vrye mark (SARS, 2017). Die waarde van produksiekoste word bepaal deur uitgawes wat aftrekbaar is vir inkomstebelastingdoeleindes te oorweeg, uitgesluit uitgawes aftrekbaar kragtens paragraaf 12 van die Eerste Bylaag (Inkomstebelastingwet). In terme van paragraaf 12 van die Eerste Bylaag is onkostes aangegaan ten opsigte van verskeie kapitale uitgawes aftrekbaar vir belastingdoeleindes (Inkomstebelastingwet).

Daar bestaan dus nie eenstemmigheid oor wat as ŉ billike en redelike waarde geklassifiseer word nie. Die distilleerwynprys toon ook meer skommelinge as die prys van goeie wyn langs die Olifantrivierstreek waar die belastingpligtige in Avenant v CSARS (2016) sy boerdery-aktiwiteite beoefen het (Vinpro, 2018).

Die belastingpligtige in Avenant v CSARS (2016) het die waarde van sy eindvoorraad teen nul rand ingesluit in sy belastingopgawe ten opsigte van die 2009 oesjaar. Die belastingpligtige se druiwe was by aankoms by die koöperasie gepers tot in 'n pulpvorm en vermeng saam met die pulp van ander druiwe vanaf dieselfde kultivar en klas, soos byvoorbeeld Sauvignon Blanc en Chenin Blanc, wat gelewer is deur ander boere wat ook lede van die koöperasie was (Avenant v CSARS, 2016). Volgens die belastingpligtige het sy voorraad, wat hy afgelewer het by die koöperasie op 28 Februarie 2009, geen waarde gehad nie en was dit reeds deel van die wynmaakproses (Avenant v CSARS, 2016). Die Suid Afrikaanse Inkomstediens (hierna verwys as *SAID*) het egter nie saamgestem met die belastingpligtige nie en was van mening dat die belastingpligtige gesamentlike eienaarskap het in die pulp (Avenant v CSARS, 2016)**.** Die *SAID*

het gevolglik die tonne druiwe (671,8 ton), wat die belastingpligtige by die koöperasie gedurende die 2009-jaareinde afgelewer het geneem, omskep in liters wat van die druiwe afkomstig was, en op 'n skatting van 773 liter per ton gewerk soos bepaal deur die Suid Afrikaanse Wynbedryf-Inligting & -Stelsels en die resultaat vermenigvuldig met die beraamde distilleerwynprys per liter (Kotze, 2015:53). Die jaarlikse PWC Suid-Afrikaanse Wynbedryf-opname het getoon dat distilleerwyn slegs 7,2% van die algehele wynproduksie was in 2009 (PWC, 2009). Verwys ook na Figuur 1.1 hieronder wat die geskiedenis van wynproduksie in Suid-Afrika ten opsigte van wynverkope in groot maat uiteensit.

Figuur 1.1 bevestig twee punte: Eerstens dat die hoeveelheid gedistilleerde wyn wat gedurende 2009 (die jaar waarin die belastingpligtige se inkomstebelastingopgawe deur die *SAID* bevraagteken was) in Suid-Afrika geproduseer is ŉ klein komponent (122 123 936 liter) van die algehele wynproduksie (1033 419 297 liter) beslaan het. Tweedens het die produksie van gedistilleerde wyn ook ŉ sterk afname getoon vanaf 2008 (166 558 133 liter) tot 2018 (83 961 283 liter). Dit lei dus tot die vraag of die uitspraak deur die Appélhof in Avenant v CSARS (2016) deur ŉ waarde aan die pulp toe te ken gebaseer op die distilleerwynprys, ŉ ware of korrekte weerspieëling is van wat as ŉ redelike en billike waarde beskou kan word.

JAAR	DRUIWE-PRODUKSIE TON	WYNPRODUKTE GEPRODUSEER - BRUTO LITER							
		WYN	WYN VIR BRANDEWYN	GEM % ALK/VOL	DISTILLEER-WYN	GEM % ALK/VOL	DRUIWESAP KONSENTRAAT EN DRUIWESAP	GEM % ALK/VOL	TOTALE WYNOES
2005	1 171 632	628 482 614	82 927 858	11.84	129 238 525	9.96	64 577 593	11.70	905 226 590
2006	1 301 579	709 717 222	82 116 414	11.48	147 945 171	10.00	73 201 381	10.61	1 012 980 188
2007	1 351 447	730 420 212	101 487 106	11.31	146 361 237	9.96	65 190 234	11.57	1 043 458 789
2008	1 425 612	763 346 054	86 580 058	11.15	166 558 133	9.69	72 530 790	10.66	1 089 015 035
2009	1 347 620	805 111 420	71 424 165	11.49	122 123 936	9.82	34 759 776	11.04	1 033 419 297
2010	1 261 309	779 836 438	39 583 031	11.51	113 275 957	9.82	52 121 679	9.83	984 817 105
2011	1 302 530	831 187 919	34 217 371	11.06	107 184 033	9.50	40 181 527		1 012 770 850
2012	1 414 483	870 940 413	62 257 427	11.31	123 643 055	9.88	40 122 955		1 096 963 850
2013	1 498 243	915 451 775	41 987 289	11.69	140 730 471	10.29	58 738 100		1 156 907 635
2014	1 519 708	958 782 992	53 627 710	11.36	133 595 333	9.99	35 079 722		1 181 085 757
2015	1 477 091	968 378 112	41 809 165	11.89	112 919 147	10.05	30 937 089		1 154 043 513
2016	1 405 259	898 382 758	37 806 121	11.85	116 909 186	10.04	35 869 946		1 088 968 011
2017	1 437 261	918 653 198	47 885 137	12.16	113 560 220	10.17	38 227 615		1 118 326 170
2018	1 243 597	824 336 395	36 498 374	11.50	83 961 283	10.07	15 360 200		960 156 252

Figuur 1.1: Algehele wynproduksie in Suid-Afrika vanaf 2005 tot 2018 (SAWIS, 2018)

1.1.1 Kort oorsig van die wynmaakproses

Die aanhaling: "*a bottle of wine contains more philosophy than all the books in the world*", deur die bekende mikrobioloog Louis Pasteur, beklemtoon die belangrikheid daarvan om die fundamentele aspekte van die wynmaakproses te verstaan (Winerist, 2016).

Die wyndruif self is nie so eenvoudig nie (Bershaw, 2019). Dit bevat verskillende komponente soos die dop, pulp en sade wat in sap of wyn omgesit kan word. Die pulp bevat byna al die sap (water, sure, suiker), en bevat ook aromaverbindings. Die druif se dop bevat kleurmolekules (antosianiene), asook sommige tanniene, tannienboublokke en aromaverbindings (Bershaw, 2019).

Die boer se druiwe word met aankoms by die koöperasie geweeg (Potgieter, 2015). 'n Monster word geneem van die druiwe en getoets vir die suikerinhoud met 'n balling-meter (Potgieter, 2015). Die suurinhoud van die druiwe word ook hier bepaal. Die boer word volgens die suikerbepalings van die monsters vir sy druiwe uitbetaal (Potgieter, 2015). Die vrag word in die meule gegooi waar die druiwe so fyngemaak word dat die sous van die druif uitkom maar die druiwepitte nie gekneus word nie (Potgieter, 2015). Indien die druiwepitte gekneus word, stel dit 'n olie en suur vry wat 'n byterige smaak aan die wyn gee (Potgieter, 2015). Ongeveer 70% van die beskikbare sap binne die wyndruif, is die sogenaamde 'vryloop sap', wat nie deur die parsproses gaan nie (Bershaw, 2019). Die oorblywende 30% sap wat vanuit die parsproses kom kan hoër ph-vlakke of hoër vlugtige suur hê as die vryloop sap, afhangende van die intensiteit van die pars wat dus 'n bitter wyn (distilleerwyn) tot gevolg kan hê (Bershaw, 2019).

Die druiwesap word hierna verkoel en laat staan vir ongeveer 24 uur om toe te laat dat sedimente na die bodem toe kan sak (Potgieter, 2015). Die sedimente word op verskeie maniere verwyder (Potgieter, 2015). Die sedimente bestaan uit takkies, pitte en druiweskille. Sodra die wyn sy graad van helderheid verkry het, word dit na die fermentasietenks geneem waar 'n aktiewe gis bygevoeg word (Potgieter, 2015). Die wyn word nou gelos om die natuurlike proses van die omskakeling van suiker na alkohol te voltooi (Potgieter, 2015).

1.1.2 Beskrywing van die verhouding tussen 'n koöperasie en 'n wyndruifprodusent

Suid-Afrikaanse landboukoöperasies het ontstaan in die jare tussen 1910 en 1920 met die fokus op lewerings vanaf produsente en die gesamentlike bemarking van hul produkte (Joubert, 2018). Dit het ook verwerkingskoöperasies tot gevolg gehad soos byvoorbeeld in die wyn- en spiritualieë sektor (Joubert, 2018).

Wynmaak koöperasies word besit deur diegene wat die dienste van die koöperasie gebruik (Mentani, 2011:19). Deur die gebruik van die koöperasie se dienste word waarde geskep aan die lede. Gebruikers van die koöperasie is die eienaars van die koöperasie en hulle beheer ook die werkinge van die koöperasie (Mentani, 2011:19). Die eienaars van die koöperasie help met die finansiering van die koöperasie en kies die bestuur (Wheeler, 2012:9). 'n Koöperasie moet 'n goeie

wyn probeer maak uit al die druiwe wat van sy lede ontvang word (Joubert, 2018). Enige oorskotte word ook aan die lede terugbesorg (Wheeler, 2012:9).

Die wyn wat gemaak word deur koöperatiewe wynkelders (hierna verwys as produsente-kelders) word meestal verkoop aan groothandelaars wat dan die wyn onder hul eie handelsmerk bemark (Bezuidenhout, 2014:12). Die verhouding tussen produsente-kelders en produsente is dus grootliks afhanklik van die verhouding tussen die produsente-kelders en hul kopers (Bezuidenhout, 2014:12). Die wynprysonderhandelinge tussen produsente-kelders en hul grootmaatkopers begin normaalweg reeds in November elke jaar (Hauptfleisch, 2016:11). Die ooreenkoms na onderhandelinge is nie bindend nie. Dit is omdat daar nog baie natuurlike faktore is wat die wynprys kan beïnvloed (Hauptfleisch, 2016:11).

Voor die aanvang van die oes, in Januarie / Februarie, word die wynprys tussen die kopers en koöperasie vasgestel, maar dit bind nog nie die grootmaat koper om die wyn te koop as dit nie aan hul standaarde voldoen nie (Hauptfleisch, 2016:11). Die produsente-kelders is dan verplig om wyn van 'n sekere styl, gehalte en volume te lewer (Hauptfleisch, 2016:11). Die produsente-kelders het gewoonlik nie veel onderhandelingsmag nie omdat hulle die wyn so gou as moontlik moet verkoop om hul produsente te kan betaal (Hauptfleisch, 2016:11). Dit beteken dat die wyn soms teen laer pryse verkoop word (Hauptfleisch, 2016; Ponte & Ewert, 2007:44).

Wyndruifprodusente word normaalweg dwarsdeur die jaar in drie dele betaal (Mentani, 2011:44). Produsente ontvang 'n eerste betaling nadat hulle die druiwe afgelewer het en die betaling geskied gewoonlik uit die produsente-kelders se oortrokke fasiliteit (Mentani, 2011:44). Die produsente-kelders gaan ook soms lenings aan om die boere voorskotte te betaal op die druiwe wat hulle aan die kelders gelewer het (Mentani, 2011:44). Hierdie uitbetalings word eers gemaak nadat die hele oes ingesamel is, en wel volgens die hoeveelheid en kwaliteit druiwe wat die boer gelewer het (Mentani, 2011:44). Sodra die kelder die oortrokke bankrekening terugbetaal het, sal 'n tussentydse en finale betaling volg (Mentani, 2011:44). Agterskotte word dus nie alles in die jaar waarin die druiwe gelewer is uitbetaal nie, maar wel met die verloop van tyd soos die oes van daardie bepaalde jaar verkoop word deur die betrokke kelder (Mentani, 2011:44). Dit is daarom belangrik dat die kelders soveel as moontlik wyn verkoop (Hauptfleisch, 2016; Mentani, 2011; Ponte, 2007).

Die prys wat die wyndruifprodusent ontvang vanaf die koöperasie vir sy produk is ook gekoppel aan die kwaliteit van die wingerd (Bezuidenhout, 2014:31). Die kwaliteit van die wingerd word bepaal deur 'n graderingstelsel wat vir alle produsente van die koöperasie gebruik word (Bezuidenhout, 2014:31). Die evaluering van die blokke op die produsent se plaas wat vir kwaliteit

wynproduksie bestem is, word gedoen tydens die vroeë stadiums van die wyndruif ontwikkeling en weer net voor die oes tydens die laat stadiums van rypwording (Bezuidenhout, 2014:31).

ʼn Tipiese graderingsisteem volgens Bezuidenhout (2014:31) sal soos volg daar uitsien:

- Klas 1 / Graad A – Buitengewone kwaliteit / produseer histories goeie gehalte wyn;
- Klas 2 / Graad B – Goeie kwaliteit wingerd / goeie gehalte wyn verwag;
- Klas 3 / Graad C – Gemiddelde wingerd / gemiddelde wyn verwag;
- Klas 4 / Graad D – Rooi druiwe wat nie vir rooiwyn gebruik word nie; en
- Klas 5 / Graad E – Rebat wyn / sap / druiwesapkonsentraat / distilleerwyn.

Sodra die gradering afgehandel is, moet die druiwe steeds aan sekere kwaliteitstandaarde voldoen in terme van die minimum suikervlak, rypheid, ens. (Bezuidenhout, 2014:31). Die analise van die ph, balling, temperatuur en 'n visuele inspeksie word by aankoms by die kelder gedoen (Bezuidenhout, 2014:31). Hierdie analise het ten doel om as finale assessering van die kwaliteitskategorie te dien. Druiwe wat nie binne hierdie parameters val nie, sal in 'n laer kategorie geklassifiseer word. Die druiwe word dan aan die koöperasie gelewer en saam met ander produsente se druiwe in dieselfde kategorie verwerk (Bezuidenhout, 2014:31).

Top kwaliteit druiwe soos Klas 1 of 2 sal afsonderlik in die kelder verwerk word. Die grootste gedeelte van die druiwe wat verwerk word, val egter in die Klas 2 of Klas 3 kategorie (Bezuidenhout, 2014:31). Die geskiedenis van die wingerd word ook dikwels in ag geneem met Klas 1 of 2 druiwe. Indien 'n wingerd goeie gehalte druiwe of wyn geproduseer het in die verlede sal dit ʼn hoër gradering hê as gevolg van sy geskiedenis (Bezuidenhout, 2014:31).

1.1.3 Motivering tot studie

Landbou in Suid-Afrika speel 'n belangrike rol in die bou van 'n sterk ekonomie (Ferreira, 2017). Enige onderneming wat doeltreffend bestuur word, sal altyd poog om die optimale voorraadpeile te handhaaf (Joubert, 2018). Die groeiende gaping tussen wynproduksie en wynverbruik, die verskuiwing van verbruikersvoorkeure vanaf basiese kommoditeitswyn na hoë gehalte wyn en die uitmergelende mededinging van ekonomiese globalisering het ʼn totale omwenteling in die wêreld van wyn meegebring (Pretorius, 2019). Die produsent se voortbestaan is deesdae regstreeks van die volhoubare winsgewendheid van die wynbedryf afhanklik (Pretorius, 2019). Dit vra dus vir ʼn totale verbintenis tot gehalte, styl en innovasie, "vanaf die wingerdgrond tot die verbruikersmond", van enige winsgewende en sosiaal verantwoordbare wynbedryf (Pretorius,

2019). Suid-Afrika is die agtste grootste wyndruifprodusent wêreldwyd en produseer nagenoeg 4% van die wêreld se wyn (Vinpro, 2018). Die wynbedryf dra R36 miljard by tot Suid-Afrika se bruto binnelandse produk (BBP) en verskaf werk aan nagenoeg 290 000 mense (Vinpro, 2018). Die aantal primêre wyndruifprodusente in Suid-Afrika word beraam op 3 232 (DAFF, 2016). Vrugte en wyn het ook vanaf 1990 die hoogste groeikoers jaarliks gehad ten opsigte van landbouprodukte wat uitgevoer word na die buiteland (Greyling, 2012:42-44). Die rol van landbou ten opsigte van voedselsekerheid en verligting van armoede hang in ʼn groot mate af van die beleid en institusionele raamwerk van alle sektore van ons ekonomie (Bresciani & Valdés, 2007:232).

Dit blyk vanuit die Appélhof uitspraak in Avenant v CSARS (2016) dat die belastingpligtige se produk teen die laagste moontlike waarde getoon is en dit wil voorkom of die *SAID* gunstige behandeling bied aan belastingpligtiges wat boerdery-aktiwiteite beoefen (Ernst Bester Trust v CSARS, 2008). Daar is egter geen aanduiding dat hierdie gunstige hantering deur die *SAID* bestaan ten opsigte van die toekenning van ʼn waarde aan ʼn produk wat deel vorm van nie-boerdery-aktiwiteite nie.

Alhoewel die Inkomstebelastingwet nie 'n vervaardigingsproses definieer nie, het verskeie hofbevindings egter die volgende twee riglyne neergelê:

1. Dit moet 'n volledige proses wees, dit wil sê daar mag nie 'n onderbreking wees in die proses wat daarop dui dat die vervaardigingsproses voltooi is nie (CSARS v Foskor, 2010).

2. Daar moet 'n wesenlike verandering wees in die materiaal vanaf die begin van die proses tot aan die einde van die proses (CSARS v Foskor, 2010). Dit sal die geval wees waar die vorm, aard of bruikbaarheid van die produk verander het. Hierdie riglyn is beklemtoon in KBI v Hersamer (Edms) Bpk (1967). Die myn van ʼn mineraal en die daaropvolgende vervaardiging van die mineraal in iets nuuts word heel dikwels beskou as deel van ʼn aaneenlopende proses, wat dikwels moeilik onderskeibaar is van mekaar soos uitgewys is in CSARS v Foskor (2010). In die Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others (1949) het die Appèlhof bevind dat wynmakery (in isolasie) ʼn proses van vervaardiging behels.

Kragtens Artikel 1(a)(i) van die Inkomstebelastingwet sluit die term 'handelsvoorraad' in: ''enige iets deur ʼn belastingpligtige vir die doeleindes van vervaardiging, verkoop of ruil deur of ten behoewe van hom geproduseer, vervaardig, opgerig, aanmekaargesit, gekoop of op ʼn ander wyse verkry in.''

In terme van Artikel 22(1) van die Inkomstebelastingwet is die waarde van handelsvoorraad:

"die bedrag wat by die vasstelling van die belasbare inkomste deur ’n persoon gedurende ’n jaar van aanslag uit ’n beoefening van ’n bedryf (behalwe boerdery) verkry, in berekening gebring moet word ten opsigte van die waarde van handelsvoorraad wat hy aan die einde van die bedoelde jaar van aanslag besit en nie van die hand gesit het nie, -

(a) in die geval van handelsvoorraad behalwe handelsvoorraad beoog in paragraaf (b), die kosprys vir die persoon van bedoelde handelsvoorraad, min ’n bedrag wat volgens die oordeel van die Kommissaris billikerwys en redelikerwys die bedrag verteenwoordig waarmee die waarde van bedoelde handelsvoorraad, vir sover dit nie bestaan uit aandele deur ’n maatskappy in ’n ander maatskappy besit nie, verminder is as gevolg van skade, bederf, verandering van mode, daling in markwaarde of enige ander oorsaak wat vir die Kommissaris bevredigend is; en

(b) in die geval van handelsvoorraad wat bestaan uit ’n instrument rentekoersooreenkoms of opsiekontrak ten opsigte waarvan ’n maatskappy ’n keuse uitgeoefen het wat in werking getree het soos beoog in artikel 24J(9), die markwaarde van bedoelde handelsvoorraad soos in bedoelde artikel beoog."

In The State v Behr (1962) het die Appèlhof bevind dat die saagmeulproses gesien kan word as deel van die boerdery-aktiwiteite indien die belastingpligtige kan bewys dat die proses 'n integrale deel van die boerdery is, sonder 'n onafhanklike bestaan.

Bogemelde veroorsaak dus onsekerheid in die praktyk oor die hantering van ’n produk wat gelyktydig deel vorm van ’n vervaardigingsproses en ’n boerdery-onderneming, welke onsekerheid hierdie studie onderspan het. Die Appélhof uitspraak in CSARS v Avenant (2016) het bogenoemde onsekerheid onderstreep wat implikasies gebring het vir die breër boerderygemeenskap wat tans onseker is oor die hantering van ’n produk op jaareinde vir inkomstebelastingdoeleindes. ’n Onweerlegbare en duidelike riglyn ten opsigte van die hantering van eindvoorraad van ’n wyndruifvervaardiger ontbreek dus tans in die Inkomstebelastingwet. Die essensie van duidelikheid word deur Smith (1776:178) beklemtoon as volg:

> The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person...

Die evaluasie van huidige belastingwetgewing en toepaslike regspraak is dus belangrik aangesien boerdery ontmoedig kan word indien daar onsekerheid bestaan ten opsigte van die belastingimplikasies van ’n wyndruifvervaardiger. Dit kan gevolglik 'n negatiewe effek op landbou-ontwikkeling in Suid-Afrika hê en die ekonomiese bydrae van wyndruifvervaardigers beïnvloed.

Daar kan dus geargumenteer word dat die waarde wat op ’n produk geplaas word wat betrokke is by 'boerdery-aktiwiteite' in sekere omstandighede ’n waarde moet insluit op aktiwiteite wat verder gaan as normale ‘boerdery-aktiwiteite’ soos byvoorbeeld die proses van wynmaak.

’n Soortgelyke studie is gedoen deur ACR Katzke (2009) waar fokus geplaas is op die onderskeid tussen ’n vervaardigingsonderneming en ’n boerdery asook op belastingpligtiges wat gelyktydig betrokke is by albei hierdie bedrywighede. Die behoefte vir duidelikheid word in Katzke se studie aangespreek ten einde die voorkoming van fiskale misbruik en belastingontduiking te verhoed (Katzke, 2009). Met hierdie studie is daar hoofsaaklik gefokus op ’n evaluasie van die eindvoorraad vir belastingdoeleindes van ’n wyndruifvervaardiger wat gelyktydig betrokke is by ’n vervaardigingsonderneming en ’n boerdery. Die unieke omstandighede waarbinne die wyndruifvervaardiger homself bevind het ’n agtergrond gebied waarteen huidige belasting wetgewing opgeweeg is.

1.2 Probleemstelling

Die probleem wat uit bogenoemde afgelei kon word, is dat die hantering van eindvoorraad vir belastingdoeleindes deur die wyndruifvervaardiger kompleks geword het as gevolg van die toenemende betrokkenheid by die volledige waardeketting.

1.3 Navorsingsvraag

Die navorsingsvraag wat dus ontstaan het, is of die Eerste Bylaag van die Inkomstebelastingwet in sy huidige formaat vir die wyndruifvervaardiger, wat betrokke is by die wynbedryf-waardeketting, ’n oplossing bied vir die oorgang tussen boerdery en vervaardiging vir belastingdoeleindes. Hierdie studie het dus gefokus op die evaluasie van huidige belastingwetgewing op die wynbedryf, maar is voorafgegaan deur die ontwikkeling van ’n teoretiese basis van die wynbedryf-waardeketting.

1.4 Navorsingsuitkomste

1.4.1 Primêre navorsingsdoelwit

Die primêre doelwit van hierdie navorsingstudie was om die bepalings in die Suid-Afrikaanse belastingwetgewing te evalueer en vas te stel of die huidige bepalings die oorgang tussen boerdery en vervaardiging vir die wyndruifvervaardiger aanspreek.

1.4.2 Sekondêre navorsingsdoelwitte

Ten einde die navorsingsvraag te kon beantwoord is die volgende sekondêre doelwitte geformuleer:

(i) ŉ Evaluasie van die hantering van eindvoorraad deur ŉ belastingpligtige wat boerdery-aktiwiteite beoefen, asook ŉ evaluasie van die hantering van eindvoorraad deur ŉ vervaardigingsonderneming in terme van die huidige belastingwetgewing, om sodoende ŉ vergelyking te tref tussen die hantering wat van toepassing is op onderskeidelik ŉ boer en ŉ vervaardigingsonderneming. (Hoofstuk 2)

(ii) ŉ Deeglike bespreking van relevante regspraak om ŉ vergelyking te tref met huidige wetgewing in terme van die hantering van eindvoorraad. Die omskrywing van bruto inkomste is aanvanklik as basis gebruik waaruit die bevindinge in Avenant v CSARS (2016) voortspruit. (Hoofstuk 3)

(iii) ŉ Evaluasie van CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd (2016)*,* CSARS v Foskor (2010) en Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others (1949) om vas te stel waar eindig boerdery-aktiwiteite en waar begin ŉ vervaardigingsproses met die oog op ŉ argument wat die uitbreiding van die omvang van die belastingwetgewing staaf. (Hoofstuk 4)

(iv) Samevatting, gevolgtrekkings en aanbevelings (Hoofstuk 5)

1.5 Navorsingsontwerp en -metodologie

1.5.1 Navorsingsontwerp

Durrheim (2006:34), beskryf ŉ navorsingsontwerp as ŉ strategiese raamwerk vir aksie wat as ŉ brug tussen die navorsingsvraag en die uitvoering of implementering van die navorsing dien. Die navorsingsontwerp wat vir hierdie studie gebruik was, bestaan uit verskeie komponente, naamlik die filosofiese onderbou, sowel as verskeie aannames oor ontologie, epistemologie en metodologie. Die beskouing van die voorgenoemde aspekte was sinvol om tot 'n omvattende begrip van die primêre en sekondêre navorsingsvrae te kom, en 'n denkraamwerk daar te stel waarbinne groter begrip bekom kon word.

1.5.2 Ontologiese aanname

ŉ Ontologiese aanname het te doen met hoe die wêreld gesien word (Silverman, 2010:109). Dit verwys na die studie van wese of die werklikheid (Silverman, 2010:109). Die hantering van ŉ

wyndruifvervaardiger se produk op jaareinde vir belastingdoeleindes word beskou as kompleks en kan verskeie interpretasies tot gevolg hê.

1.5.3 Epistemologiese aanname

Epistemologie stel vrae oor hoe kennis bestudeer moet word asook of 'n wetenskaplike benadering die regte standpunt is om aan te neem (Cohen, Manion & Morrison, 2007:18). Epistemologie het te make met maniere om die wêreld te leer ken en fokus op kwessies oor hoe ons oor die werklikheid kan leer en wat die grondslag van ons kennis vorm (Denzin & Lincoln, 2011:14). Epistemologie kan dus beskou word as die soeke na die waarheid (Denzin & Lincoln, 2011:14).

Die maniere waarop kennis van die waarheid verkry kan word, is deur middel van ŉ induktiewe of deduktiewe benadering (Gummesson, 2000:63). ŉ Induktiewe proses behels die gebruik van bewyse wat tot die ontstaan van 'n gevolgtrekking lei. Bewyse word normaalweg eers versamel met ŉ induktiewe benadering waaruit kennis en teorieë voortspruit. ŉ Deduktiewe benadering gebruik bewyse ter ondersteuning van 'n gevolgtrekking (Gummesson, 2000:63). 'n Hipotese word eers ontwikkel met ŉ deduktiewe benadering en bewyse word dan ingesamel om dit te bevestig of te verwerp (Gummesson, 2000:63).

ŉ Induktiewe benadering is gevolg met hierdie navorsing waar die implikasies van die bevindinge die teorie vir die hele navorsing tot gevolg gehad het (Gummesson, 2000:63). Die navorsing het gefokus op die proses en ontdekking, met meer klem op 'n dieper begrip van die navorsingsvraag in sy unieke omstandighede (Tuli, 2010:100).

Die tweede belangrike epistemologiese kwessie tydens sosiale navorsing handel oor die verhouding tussen die navorser en die navorsing wat aangepak word en hoe dit uiteindelik die verband tussen feite en waardes beïnvloed (Denzin & Lincoln, 2011). Die navorser in hierdie studie is gebore en getoë langs die Olifantsrivier-streek in Suid-Afrika. Hierdie streek is een van die hoof wynstreke in Suid-Afrika en verteenwoordig saam met die Oranje Rivier en Robertson-streke gesamentlik 35% van die totale wingerdoppervlakte in Suid-Afrika (Vinpro, 2018).

1.5.4 Navorsingsparadigma

Die keuse van ŉ paradigma is grootliks ŉ refleksie van hoe die navorser die wêreld beskou (ontologie) en glo dat kennis geskep word (epistemologie) (McKerchar, 2008:6).

Interpretivisme is gebaseer op die aanname dat die navorser nie kan losstaande wees van die elemente wat bestudeer word nie (McKerchar, 2008:7). Interpretivisme bied begrip van sosiale

realiteit wat gebaseer is op die subjektiewe interpretasie van die navorser. Dit gee nie 'n harde en vinnige verduideliking van kousale verhoudings wat geïdentifiseer kan word en voorspellings wat gemaak kan word nie (McKerchar, 2008:7).

Die paradigma wat dus die basis vorm van hierdie navorsing is interpretivisme, aangesien dit onwaarskynlik is om 'n oplossing vir die navorsingsvraag te vind, maar dit is 'n manier om insig in die navorsingsprobleem te verkry. Die uitkoms van hierdie studie was daarop gemik om ŉ indiepte ondersoek te doen oor die bewoording van die Inkomstebelastingwet asook die howe se interpretasies wat moontlik tot verdere navorsing aanleiding kan gee of verandering in wetgewing kan inisieer.

Ten einde die navorsingsuitkomste te bereik was ŉ doktrinale navorsingsontwerp vanuit ŉ interpretatiewe navorsingsparadigma aangepak. Die doktrinale navorsingsraamwerk is gebruik in die uitvoering van hierdie navorsing, omdat dit ten doel het om die wetsbepalings, wat lei tot onduidelikheid in die wynbedryf, te verstaan en te beskryf. Die navorser het ŉ verskynsel of fenomeen bestudeer binne die natuurlike konteks en gepoog om inligting beter te verstaan en te interpreteer in terme van die betekenis wat die individu daaraan toevoeg (Denzin & Lincoln, 2000:3).

1.5.5 Metodologiese aanname

Volgens Cohen, Manion en Morrison (2007: 47) is die mikpunt van metodologie:

> ....to help us to understand, in the broadest possible terms, not the products of scientific inquiry but the process itself ... Research is best conceived as the process of arriving at dependable solutions to problems through the planned and systematic collection, analysis and interpretation of data.

Doktrinale navorsing is deur McKerchar (2008:10) as ‘n gevestigde metodologie beskryf wat ‘n geordende beskrywing van die reëls aanbied in ‘n spesifieke regsgroep (die belastingreëls met betrekking tot boerderye en vervaardigingsondernemings), die interaksie tussen die reëls bestudeer, ingewikkelde aspekte uitklaar, en in geheel gebaseer is op teksdokumente. Ingesluit in doktrinale navorsing is hervormingsgeörienteerde navorsing, wat die toereikendheid van die bestaande reëls evalueer en wysigings voorstel (McKerchar, 2008:10).

In hierdie studie word die huidige belastingbepalings met betrekking tot boerderye en vervaardingsondernemings ontleed en geëvalueer. Hierdie studie het bestaan uit ŉ analise, bespreking en evaluasie wat 'n sistematiese proses tot gevolg gehad het om belastingwetgewing- en hofsaakinterpretasies te ontleed ten opsigte van die hantering van ŉ wyndruifvervaardiger se produk op jaareinde in sy eie unieke omstandighede. Die fenomeen moes in al die kompleksiteit daarvan ondersoek word (Leedy & Ormrod, 2015:133).

Die bewoording van die Inkomstebelastingwet en toepaslike regspraak was krities geanaliseer om 'n omvattende begrip van kennis wat reeds bestaan, te verkry. ʼn Deeglike bespreking van Avenant v CSARS (2016) is ook aangepak in hierdie studie om duidelikheid oor die navorsingsvraag te verkry. Deur middel van die bespreking is die aktiwiteite van Avenant v CSARS (2016) noukeurig bestudeer, alhoewel die primêre doel van die bespreking is om die uitspraak in hierdie saak te verstaan en te ontleed. Verdere navorsing in hierdie studie is gebaseer op ʼn evaluasie van ander relevante regspraak deur te kyk na CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd (2016), CSARS v Foskor (2010) en Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others (1949).

Slegs literatuur wat verband hou met wyndruifvervaardigers, wynmaakkoöperasies, hantering van ʼn boer se voorraad en hantering van ʼn vervaardigingsonderneming se voorraad, is aanvanklik ingesluit en oorweeg vir die doel van hierdie navorsing. 'n Navorser kan nie betekenisvol presteer sonder om eers die literatuur in die veld te verstaan nie (Boote & Beile, 2005:15). Sekondêre data wat insluit handboeke, regsartikels, vorige publikasies en internetbronne verbandhoudend met die hantering van ʼn wyndruifvervaardiger se produk is ook gebruik vir doeleindes van hierdie studie.

1.6 Indeling van hoofstukke

Die navorsing is verdeel in die res van hierdie dokument onder die volgende hoofstukke:

Hoofstuk 2: Die belastinghantering van eindvoorraad vir boerdery en vervaardiging

In hierdie hoofstuk word die hantering van eindvoorraad deur belastingpligtiges wat boerdery-aktiwiteite beoefen geëvalueer en vergelyk met die hantering van eindvoorraad deur 'n vervaardigingsonderneming in terme van huidige belasting wetgewing.

Hoofstuk 3: Regspraak van toepassing op die hantering van eindvoorraad in die wynbedryf

In hierdie hoofstuk word klem gelê op relevante regspraak in die wynbedryf om sodoende ʼn vergelyking te tref met wetgewing in Hoofstuk 2. Hierdie vergelyking identifiseer die onsekerheid wat bestaan ten opsigte van die hantering van eindvoorraad wat gelyktydig betrokke is by ʼn boerdery en ʼn vervaardigingsproses. Presies wanneer ʼn boerdery ʼn vervaardigingsproses word, blyk die onderliggende probleem van hierdie studie te wees.

Hoofstuk 4: Waar eindig boerdery-aktiwiteite en waar begin ʼn vervaardigingsproses

Die doel van hierdie hoofstuk is om die probleem wat in Hoofstuk 3 ontstaan het te ondersoek. Hierdie hoofstuk poog om vas te stel waar eindig boerdery-aktiwiteite sowel as waar begin ʼn

vervaardigingsproses ten einde die uitbreiding van die omvang van bestaande wetgewing te motiveer.

Hoofstuk 5: Algemene samevatting, slot en aanbevelings vir verdere navorsing

Hierdie hoofstuk gee 'n samevatting van die bevindinge in Hoofstuk 2, 3 en 4 met betrekking tot belastingwetgewing van Suid-Afrika en die gesaghebbende uitsprake van howe. 'n Aanbeveling word gegee oor sekere faktore wat oorweeg moet word om die Suid-Afrikaanse wetgewing uit te brei.

HOOFSTUK 2: DIE BELASTINGHANTERING VAN EINDVOORRAAD VIR BOERDERY EN VERVAARDIGING

2.1 Inleiding

Hierdie hoofstuk poog om die hantering van eindvoorraad deur belastingpligtiges wat boerdery-aktiwiteite beoefen te evalueer en te vergelyk met die hantering van eindvoorraad deur 'n vervaardigingsonderneming in terme van huidige belasting wetgewing. Om hierdie sekondêre doelwit gemeld in subparagraaf 1.4.2 (i) te bereik moes daar gefokus word op artikel 22 van die Inkomstebelastingwet (in geval van ŉ vervaardigingsonderneming) asook die Eerste Bylaag van die Inkomstebelastingwet (in geval van ŉ boerdery).

2.2 Hantering van eindvoorraad van ŉ boerdery

2.2.1 Artikel 26 (1) van die Inkomstebelastingwet

Artikel 26(1) van die Inkomstebelastingwet maak tans voorsiening daarvoor dat die belasbare inkomste van ʼn persoon wat veeboerdery, landbou of ander boerdery beoefen, vir sover dit uit so ŉ boerdery verkry word, met inagneming van die bepalings van die Eerste Bylaag, ooreenkomstig die bepalings van laasgenoemde vasgestel word. ŉ Boer se handelsvoorraad word volgens die bepalings in die Eerste Bylaag gehanteer wat spesifiek die hantering van belasting ten opsigte van twee tipes voorraad weerspieël, naamlik, lewende hawe en produkte. Volgens Interpretasienota 79 (weergawe 2) uitgereik deur die *SAID* verwys lewende hawe in die algemeen na diere waar 'produkte' sal voortspruit uit dit wat die lewende hawe produseer (melk, wol, ens.) of dit wat die boer kweek soos byvoorbeeld druiwe.

ŉ Boer word verplig om aan die begin en einde van die jaar van aanslag ŉ voorraadopname van alle lewende hawe en produkte voorhande te maak (SARS, 2017). Volgens Theunissen (2006) is produkte voorhande aan die einde van die jaar, produkte wat reeds bymekaar gemaak is om bemark te word. Gewasse wat nog op die land groei en wol op skape se rug is nie bemarkbaar nie en dus nie deel van eindvoorraad nie (SARS, 2017). Daarenteen is koring wat in die boer se eie silo's opgegaar is, klaar verpakte vrugte wat in 'n koelkamer gestoor word en markklaar aartappels wat reeds op die vragmotor gelaai is dus deel van eindvoorraad, soos bepaal deur die markwaarde wat dit kan realiseer (SARS, 2017).

2.2.2 Wat behels 'n boerdery?

Centlivres JA het in Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others (1949) die volgende uitgelig ten opsigte van wynboerdery:

> Wine farming consists of a number of different operations, such as cultivation of vineyards, pruning of the grape vines, rendering the vines free from disease, gathering the crop, pressing the grapes into wine and probably delivering the finished product to the 'first buyer'.

Die uitspraak in hierdie saak kan die aktiwiteite van die wyndruifvervaardiger moontlik binne die strekwydte van 'n vervaardigingsproses bring. Ten einde vas te stel of 'n wyndruifvervaardiger se aktiwiteite 'n boerdery of 'n vervaardigingsproses behels vir belastingdoeleindes, moet daar na regspraak gekyk word aangesien die terme 'boerdery' en 'vervaardiging' nie in die Inkomstebelastingwet gedefinieer word nie (SARS, 2017).

Regter Smallberger het in die Inkomstebelastingsaak 1319 (1980) verklaar dat 'n belastingpligtige die bedoeling moet hê om te boer, tesame met 'n redelike verwagting dat 'n wins gerealiseer sal word, alvorens daardie persoon as 'n boer geklassifiseer kan word. Hierdie siening is egter gekritiseer in Inkomstebelastingsaak 1424 (Zimbabwe, 1986) en wil dit voorkom asof die redelike winsverwagting slegs 'n belangrike deel vorm van die objektiewe faktore wat oorweeg moet word by die vasstelling van die belastingpligtige se bona fide-bedoeling. Die hof het ook beklemtoon in laasgenoemde saak dat 'n belastingpligtige 'n boer sal wees wat betrokke is in boerdery-aktiwiteite indien die belastingpligtige se voorneme om die grond te ontwikkel om sodoende 'n wins te maak uit die boerdery verwante aktiwiteite opreg is en dat hierdie oogmerk om wins te maak ondersteun moet word deur redelike bewyse, byvoorbeeld die volume van die persoon se bedrywighede, die grootte van die grond en die lewensvatbaarheid daarvan.

In CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd (2016) het die hof bevind dat 'n belastingpligtige die reg tot die opbrengs van die grond oorgedra het aan Steinhoff en daarom nie 'n plantasieboerdery bedryf het nie. Alhoewel die belastingpligtige die eienaar was van die grond waarop die plantasies gegroei het, was daar ooreengekom dat Steinhoff die plantasies sou onderhou en geregtig sou wees op die opbrengste daarvan vir 'n bepaalde periode. Die hof het verder bevind dat daar gesê kan word dat Steinhoff geklassifiseer kan word as 'n boer ten opsigte van die plantasies wat besit word deur Kluh (CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd, 2016). Dit is dus duidelik dat die woord 'boerdery' slegs aktiwiteite omvat wat 'n boer uit sy grond verdien, verband hou (CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd, 2016). Om dus vir doeleindes van die Eerste Bylaag as 'n boer geklassifiseer te word hoef die persoon nie die eienaar van die grond te wees nie, maar moet die reg daartoe tesame met opbrengs daarvan geniet (CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd, 2016).

Die opbrengs sal egter nie bloot geag word inkomste uit ŉ boerdery verkry te wees omdat dit uit ŉ produk van ŉ plaas voortvloei nie. In die Inkomstebelastingsaak 1548 (1991) het die hof bevind dat die addisionele inkomste wat ŉ boer ontvang het vir skeer, oes en vervoer van ander boere se oeste nie boerdery-inkomste was nie. Daar is ook bevind in Inkomstebelastingsaak 1324 (1980) dat 'n belastingpligtige wat bloot beoog het om sy oes-surplus te verkoop om aan sy behoeftes te voldoen, nie boerderybedrywighede was nie.

2.2.3 Omskrywing van die term 'produkte'

Die begrippe 'lewende hawe' en 'produkte' word nie in die Inkomstebelastingwet omskryf nie. Volgens Interpretasienota 79 (weergawe 2) uitgereik deur die *SAID* moet daar na die gewone betekenis in die woordeboek gekyk word ten opsigte van die begrip 'produkte' wat natuurlike of - landbouprodukte verteenwoordig in teenstelling met vervaardigde produkte. Regspraak oor die jare toon aan dat die uitdrukking 'produkte' nie ongeoeste produkte insluit nie (SARS, 2017). Staande gewasse en wol op ŉ skaap word byvoorbeeld nie die einde van die jaar by voorraad ingesluit nie. Indien die gewasse egter voor die einde van die jaar geoes of die skape geskeer word en die gewasse aan die einde van die jaar nog voorhande is, sal dit by die eindvoorraad as produkte ingesluit word (SARS, 2017). In Rex v Bade (1951) het die hof beslis dat mieliemeel binne die beskrywing van produk val, "want daar kan geen twyfel wees dat produkte in sy gewone of populêre betekenis in Suid-Afrika mieliemeel insluit nie, en nie slegs mieliemeel nie, maar ander artikels wat uit boerdery-bedrywighede voortspruit is aan dieselfde vorm van behandeling onderworpe." In die lig van hierdie uitspraak is dit interessant dat mieliemeel egter verkry word uit die vermaling van mielies, net soos mieliesemels, gesifte mieliemeel, spesiale mieliemeel, super mieliemeel, stampmielies, mielierys en mieliegruis (Liversage, 2009:2). Die vermaling van mielies word beskou as ŉ aktiwiteit wat deur ŉ meule verrig word (Liversage, 2009:2).

In R v Giesken en Giesken (1947) is daar bevind dat die verkoop van melk deur die belastingpligtige se eie melkboerdery-bedrywighede die produk van daardie boerdery-bedrywighede was, maar dat die boer se verspreiding besigheid opgehou het om ŉ boerdery bedryf te wees waar sy melk, voor dit verkoop was, gemeng was met melk gelewer deur ander boere.

2.2.4 Hantering van "produkte" besit en nie van die hand gesit

Kragtens paragraaf 2 van die Eerste Bylaag van die Inkomstebelastingwet moet boere die waarde van hul produkte besit en nie van die hand gesit aan die begin en einde van elke jaar van aanslag nie, by hul inkomstebelastingopgawe insluit. Die begrip 'besit en nie van die hand gesit' word nie in die Inkomstebelastingwet omskryf nie. In Avenant v CSARS (2016) het die Appèlhof bevind dat

die boer eienaarskap behou het van die produk wat hy aan die koöperasie gelewer het alhoewel die belastingpligtige van mening was dat hy besit afgestaan het. Die belastingpligtige se alleen eienaarskap het volgens die Appèlhof verander in eienaarskap van aandele in 'n groter poel (Avenant v CSARS, 2016). In hierdie saak is beklemtoon dat solank as wat die boer se 'produkte' nie van identiteit verander het in iets anders gedurende 'n vervaardigingproses nie, sal sy produkte steeds beskou word as 'produkte' wat besit en nie van die hand gesit is nie (Avenant v CSARS, 2016). Die beginsels neergelê in hierdie saak is ook in meer diepte na gekyk in Hoofstuk 3 en daarom word dit vir doeleindes van hierdie hoofstuk slegs kortliks bespreek.

Alhoewel die verkoop van boerdery produkte teen ŉ wins voldoen aan die vereistes van handelsvoorraad in terme van die omskrywing in artikel 1, word die beoefening van ŉ boerdery spesifiek uitgesluit van die bepalings in artikel 22(1) en (2). Die beoefening van ŉ boerdery is dus uitgesluit by die in berekening bring van handelsvoorraad in die begin en einde van die jaar van aanslag. Boere is wel onderworpe aan die geagte inkomste bepalings in artikel 22(8) van die Inkomstebelastingwet, maar egter slegs ten opsigte van voorraad wat nie lewende hawe of produkte is nie, soos verbruikbare voorraad en onderdele. Indien ŉ boer dus verbruikbare voorrade of ander items, wat nie lewende hawe of nie produkte is nie, aan die einde van die jaar in besit het, hoef hy dit nie vir belastingdoeleindes in berekening te bring volgens artikel 22(8) nie. Indien ŉ boer byvoorbeeld ŉ ton saad gedurende die jaar aankoop, word die koste onder artikel 11(a) as ŉ aftrekking geëis. Indien enige van die saad aan die einde van die jaar nog besit word, word dit nie as eindvoorraad in berekening geneem nie.

In terme van paragraaf 11 van die Eerste Bylaag sal die produkte wat deur ŉ boer vir private of huishoudelike gebruik aangewend is, teen ŉ bedrag gelyk aan die kosprys van die produkte by sy bruto inkomste vir daardie jaar van aanslag ingereken word. Indien die kosprys nie vasgestel kan word nie, word die markwaarde by inkomste ingereken. Die wynboer moet dus in alle opsigte soos ŉ normale belastingpligtige hanteer word, met die uitsondering van die boerderyinkomste, in welke geval die Eerste Bylaag toegepas word. Die berekening van die belasbare boerderyinkomste word afsonderlik gedoen en daarna by die belasbare inkomste vanuit ander bronne bygetel. Die res van die Inkomstebelastingwet en die Eerste Bylaag kan dus nie apart van mekaar oorweeg word nie, maar moet saamgelees word. In die praktyk sal die belastingpligtige op die inkomstebelasting-opgawe moet aandui of inkomste afkomstig vanuit boerdery-aktiwiteite ontvang is, waarna die toepaslike gedeelte op die belastingvorm ingevul word waarop die nodige besonderhede weergegee en die belasbare inkomste bereken word (Stigling,*et al*., 2016:683).

2.2.5 Waarde van 'produkte' op jaareinde vir boerdery doeleindes

Paragraaf 3(1) van die Eerste Bylaag van die Inkomstebelastingwet bepaal dat die waarde van ŉ produk wat aan die einde van die jaar van aanslag besit word en nie van die hand gesit is nie, ingesluit moet word by die inkomste vir daardie jaar van aanslag. Die waarde van produkte aan die begin van daardie jaar van aanslag sal as 'n aftrekking van hierdie inkomste toegelaat word in terme van paragraaf 4 van die Eerste Bylaag van die Inkomstebelastingwet.

Kragtens paragraaf 9 van die Eerste Bylaag van die Inkomstebelastingwet moet ŉ boer sy produk wat hy by jaareinde nog in sy besit het, by sy inkomstebelastingopgawe insluit teen ŉ billike en redelike waarde. 'n Redelike waarde word beskou as die laagste van produksiekoste of markwaarde (SARS, 2017). Die begrip 'markwaarde' word nie vir doeleindes van die Eerste Bylaag gedefinieer nie, maar sou in die konteks van sy gewone betekenis beteken: die prys wat verkry kon word by die verkoop van ŉ produk tussen 'n gewillige koper en 'n gewillige verkoper wat in ŉ armlengte transaksie betrokke is in 'n vrye mark (SARS, 2017). Produksiekoste is koste wat direk met die produksieproses verband hou (Liversage, 2009:5). Volgens Liversage (2009:5) sluit produksiekoste onder andere kostes in soos elektrisiteit, personeelkoste, instandhouding van masjinerie asook voorsiening vir die vervanging van masjinerie en loopkoste. Die waarde van produksiekoste word egter vir belastingdoeleindes bepaal deur uitgawes wat aftrekbaar is vir inkomstebelastingdoeleindes te oorweeg, uitgesluit uitgawes aftrekbaar kragtens paragraaf 12 van die Eerste Bylaag (SARS, 2017). In terme van paragraaf 12 van die Eerste Bylaag is onkostes aangegaan ten opsigte van verskeie kapitale uitgawes aftrekbaar vir belastingdoeleindes (SARS, 2017). Kragtens paragraaf 4 van die Eerste Bylaag moet produkte wat nie aangekoop of in die gewone loop van boerdery verkry is nie, soos byvoorbeeld deur ŉ skenking of erflating, teen markwaarde by die aanvangsvoorraad ingesluit word. Dit word voorgehou dat sulke produkte ook by die eindvoorraad teen markwaarde ingesluit sal word, indien dit steeds aan die einde van die jaar voorhande is.

Die Eerste Bylaag verleen egter aan die Kommissaris ŉ diskresionêre mag ten opsigte van die waarde van produkte. Die navorser is nie seker of die Kommissaris al daardie faktore in die eksterne omgewing waaroor die boer min of geen beheer het in ag neem nie. Volgens Van der Walt *et al.* (1996:55) het hierdie faktore in die verlede as onbeheerbare omgewingskragte bekend gestaan. Hierdie kragte bestaan deesdae volgens Ferguson (2018) uit ŉ reeks faktore soos byvoorbeeld ekonomiese faktore wat insluit rentekoerse, inflasiekoerse en wisselkoerse. Sosiale faktore soos etniese tradisies of geloofsoortuigings kan ook ‘n invloed op die prys van wyn uitoefen. Tegnologiese faktore soos tegniese verandering van produksietoerusting, verandering van produksieprosesse en -metodes en veranderde produkte wat aan die mark gelewer word

speel ook ʼn rol. Politici en wetlike bepalings soos veranderinge in regeringsleiers en statutêre wysigings in beleide kan ook potensiële gevolge vir ʼn boer inhou (Ferguson, 2018).

2.3 Hantering van eindvoorraad van 'n vervaardigingsonderneming

2.3.1 Artikel 22 van die Inkomstebelastingwet

Artikel 22(1) van die Inkomstebelastingwet lui as volg:

" die bedrag by die vasstelling van die belasbare inkomste deur ʼn persoon gedurende ʼn jaar van aanslag uit ʼn beoefening van ʼn bedryf (behalwe boerdery) verkry, in berekening gebring moet word ten opsigte van die waarde van handelsvoorraad wat hy aan die einde van die bedoelde jaar van aanslag besit en nie van die hand gesit het nie, -

(a) in die geval van handelsvoorraad behalwe handelsvoorraad beoog in paragraaf (b), die kosprys vir die persoon van bedoelde handelsvoorraad, min ʼn bedrag wat volgens die oordeel van die Kommissaris billikerwys en redelikerwys die bedrag verteenwoordig waarmee die waarde van bedoelde handelsvoorraad, vir sover dit nie bestaan uit aandele deur ʼn maatskappy in ʼn ander maatskappy besit nie, verminder is as gevolg van skade, bederf, verandering van mode, daling in markwaarde of enige ander oorsaak wat vir die Kommissaris bevredigend is."

Artikel 22 dui nie aan hoe eindvoorraad in berekening gebring moet word nie, maar dit beklemtoon wel dat die waarde van eindvoorraad by die vasstelling van die belasbare inkomste van 'n belastingpligtige in berekening gebring moet word. Die gebruik van die woorde 'uit die beoefening van ʼn bedryf' bring artikel 22 parallel met artikel 11, wat die aftrekking van onkostes uit die beoefening van ʼn bedryf bepaal. Dit bring mee dat handelsvoorraad vir belastingdoeleindes slegs in berekening gebring word as die belastingpligtige geregtig is op die gepaardgaande aftrekking van onkostes ingevolge artikel 11. Nieteenstaande die feit dat lewende hawe en produkte van ʼn boer by die bepaling van artikel 22 uitgesluit is, kan die hantering hiervan in die Eerste Bylaag dalk verder lig werp op hoe die eindvoorraad in berekening gebring moet word. Volgens die Eerste Bylaag moet eindvoorraad by inkomste gevoeg word en beginvoorraad vanaf inkomste afgetrek word.

Onkostes wat aangegaan word om handelsvoorraad te verkry, sal in terme van artikel 11(a) as ʼn aftrekking toegelaat word vanaf die belasbare inkomste van die belastingpligtige, mits daar aan al die vereistes van laasgenoemde artikel voldoen word. Die opbrengs met beskikking van handelsvoorraad val onder die omskrywing van 'bruto inkomste' in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet en sal dus deel vorm van die belastingpligtige se belasbare inkomste.

Volgens die omskrywing van 'bruto inkomste' in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet moet die belastingpligtige die opbrengs met die verkoop van handelsvoorraad insluit, en die kosprys in dieselfde belastingberekening aftrek indien die handelsvoorraad in dieselfde jaar as wat dit aangekoop is, weer verkoop word. Die inkomste en verwante uitgawes word dus in dieselfde jaar 'gepaar', om te verseker dat die berekening in 'balans' is (Stigling *et al.,* 2016:722). Indien die handelsvoorraad egter nie in die jaar wat dit aangekoop is, verkoop word nie, het die belastingpligtige ŉ aftrekking sonder ŉ balanserende insluiting in die belastingberekening. Artikel 22(1) maak voorsiening hiervoor en moet enige persoon wat ŉ bedryf gedurende ŉ jaar van aanslag beoefen, die waarde van eindvoorraad wat nog in besit is en nie van die hand gesit is nie aan die einde van die jaar van aanslag by sy berekening van belasbare inkomste in ag neem. Alhoewel dit nie die fokus van hierdie hoofstuk is nie, word die belastingpligtige ook verplig om die waarde van handelsvoorraad aan die begin van die jaar van aanslag besit en nie van die hand gesit is nie, in berekening te bring volgens artikel 22(2). Sodanige handelsvoorraad se waarde word afgetrek vanaf die belasbare inkomste van die belastingpligtige ingevolge artikel 22(2).

2.3.2 Wat is ŉ vervaardigingsproses?

In SIR v Safranmark (Pty) Ltd (1982) het die hof ŉ vervaardigingsproses as volg opgesom:

> Denotes an action or series of actions directed to the **production of an object or thing which is essentially different** from the materials or components which went into its making. The requirement of "**essential difference**" necessarily imports an element of degree; and there are no fixed criteria — nor is there any precise universal test — whereby it can be determined whether or not a change in the materials or components wrought by the process, be it as to the nature, form, shape or utility of the materials or components, has brought about **an essential difference**. This must be decided on the individual facts of each case.
>
> When deciding whether a particular activity does or does not fall within the ambit of a "process of manufacture" **the ordinary, natural meaning of that phrase in the English language must not be lost sight of**. And in this connection analogies can be misleading. Thus to analyse and extract from a process or operation which indubitably amounts to a process of manufacture general criteria or attributes and to conclude that another process to which the same general criteria apply or which exhibits similar general attributes is, therefore, also a process of manufacture may lead to results not intended by the legislature, particularly where it would be inaccurate or unrealistic in normal parlance to describe the latter process as a process of manufacture. (klem bygevoeg)

In Automated Business Systems (Proprietary) Limited v CIR (1986) het Regter Ackerman die volgende uitgelig by die aanvang van ŉ vervaardigingsproses:

> ...that there must have been a substantial or essential change of the character of the materials out of which the 'manufactured' article was made.

Dit word dus voorgehou dat die terme *"substantial"* of *"essential"* krities oorweeg moet word om te bepaal of ŉ vervaardigingsproses voorkom, maar dat daar tans geen bestaande kriteria is wat

gebruik kan word om te bepaal wat die woorde *"substantial"* of *"essential"* beteken nie. Die gewone, natuurlike betekenis van ŉ uitdrukking in die Engelse taal moet ook nie uit die oog verloor word nie (SIR v Safranmark (Pty) Ltd, 1982). Dit kan tot gevolge lei wat nie deur die wetgewer bedoel is nie, veral waar dit in gewone taal onakkuraat of onrealisties sou wees om ŉ vervaardigingsproses te beskryf (SIR v Safranmark (Pty) Ltd, 1982).

Die hof het in Inkomstebelastingsaak 1006 (1962) saamgevat dat ŉ 'vervaardigingsproses' gewoonlik ŉ voltooide enkele aksie of reeks aksies is wat daarop gerig is om iets voort te bring in ŉ vorm wat vir gebruik geskik is, iets wat wesenlik verskillend van die materiaal in die oorspronklike vorm of staat daarvan beteken. In teenstelling met hierdie saak is daar bevind in COT v Processing Enterprises (Pvt) Ltd (1975): "dat ŉ vervaardigingsproses nie noodwendig die eindproduk hoef te lewer indien dit 'n integrale of belangrike deel vorm in die produksie van daardie finale produk nie".

In CIR v Stellenbosch Farmers Winery limited (1988) is daar bevind dat tenkwaens wat gebruik was om wyn te vervoer vanaf die plaas na Stellenbosch Farmers Winery in 'n proses van vervaardiging gebruik was. Die hof het hierdie besluit gegrond op die bevinding dat die rou wyn onder toesig van Stellenbosch Farmers Winery by die verskaffer verouder is, en die proses van vervaardiging dus by die verskaffer se tenke begin het (CIR v Stellenbosch Farmers Winery limited, 1988). Die bevinding in CIR v Stellenbosch Farmers Winery limited (1988) blyk konstant te wees met SIR v Cape Lime Company Limited (1967) waar Regter Wessels die volgende beklemtoon het: " Dit word nie betwis nie dat ons hier met 'n vervaardigingsproses, soos in die betrokke bepaling bedoel, te doen het nie. Die geskilpunt is beperk tot die vraag waar die proses begin." Cape Lime se hoofbedryf was om gehidreerde kalk te produseer vir landbou en ander kommersiële doeleindes (SIR v Cape Lime Company Limited, 1967). Dit het twee eiendomme besit -die een was die steengroef waar kalksteen gevind was in die vorm van dolomiet en die ander eiendom was die aanleg waar die kalk geproduseer was. Sekere vragmotors is deur die belastingpligtige gebruik vir die vervoer van die kalksteen vanaf die steengroef na die aanleg (SIR v Cape Lime Company Limited, 1967). Die hof het tot die gevolgtrekking gekom dat die breek van die rots in kleiner stukke op die steengroef se vloer was die aanvang van die vervaardigingsproses en dat die vragmotors dus in daardie proses gebruik was. Dit was volgens die hof die eerste stap in 'n reeks prosesse om kalk te produseer (SIR v Cape Lime Company Limited, 1967). Na aanleiding van hierdie saak moet daar dus in geheel na die totale proses gekyk word alvorens dit ŉ vervaardigingsproses sal konstitueer. Die hof het beklemtoon: "dat alle masjinerie wat betrokke was vanaf die begin tot aan die einde van die proses sou deel uitmaak van die vervaardigingsproses alhoewel ŉ spesifieke masjien nie op sy eie ŉ vervaardigingsproses sou behels nie" (SIR v Cape Lime Company Limited, 1967).

In die lig van bogemelde regspraak kan daar dus geargumenteer word dat ŉ wyndruifvervaardiger betrokke is by ŉ boerdery en ook ŉ vervaardigingsproses alhoewel die howe gesteld is op die objektiewe bewyse voorhande. Praktyknota No.42 uitgereik op 27 November 1995 deur die *SAID* gee bylaes wat onderskeid maak tussen 'Prosesse soortgelyk aan 'n vervaardigingsproses', 'Vervaardigingsprosesse' en 'Prosesse nie geag as vervaardigingsprosesse of prosesse soortgelyk aan 'n vervaardigingsproses nie'. Die droog van biltong, droogskoonmakery en vleisverwerking word onder andere as prosesse soortgelyk aan ŉ vervaardigingsproses beskou onder afdeling A (SARS, 1995b). Die kultivering en produksie van sade, die sortering van appels en ŉ verpakkingsaanleg van ŉ boer word onder andere spesifiek gelys as items wat nie geag word ŉ vervaardigingsproses te wees nie onder afdeling C. ŉ Vervaardigingsproses in hierdie praktyknota (onder afdeling B) sluit onder andere in die vermenging en meng van tee, bak van brood, en die vervaardiging van ys. Volgens die praktyknota (SARS,1995b) sal ŉ vervaardigingsproses vir belastingdoeleindes ook insluit die afkap en snoei van bosprodukte, wat nie deur boere verrig word nie, in gespesifiseerde lengtes.

Verbeterde tegnologie en moderne vervaardigingsprosesse, wat die afgelope 23 jaar ontwikkel het, het egter daartoe gelei dat geen duidelikheid bestaan in Praktyknota No.42 (SARS, 1995b) ten opsigte van die wynbedryf nie (Deloitte, 2013). Dit lei uiteindelik tot die vraag of dit nie dalk tyd geword het vir die SAID om hierdie publikasie op te dateer nie (Deloitte, 2013).

2.3.3 Komponente van ŉ vervaardigingsonderneming se eindvoorraad

Boersma *et al.* (2014:16) huldig die mening dat eindvoorraad normaalweg uit verskillende tipe goed in die geval van ŉ algemene handelaar bestaan terwyl die eindvoorraad in ŉ vervaardigingsonderneming kan bestaan uit die rou materiaal, werk-in-proses en klaarprodukte. Derhalwe is dit belangrik om die begrip rou materiaal, werk-in-proses en klaarprodukte beter te verstaan. Rou materiaal is volgens Boersma *et al.* (2014:17) daardie materiaal wat nie in die vervaardigingsproses ingevoer word nie. Dit is materiaal wat steeds in die toestand is waarin dit aangekoop word sonder enige omskakeling of verwerking wat plaasvind (Boersma *et al.*, 2014:17). Sodra materiaal in die vervaardigingsproses ingevoer word, word die gedeeltelik afgewerkte produkte op jaareinde geklassifiseer as werk-in-proses. Wanneer 'n produk se vervaardigingsproses voltooi is, word dit ŉ klaarproduk genoem (Boersma *et al.*, 2014:18). In die geval van ŉ wyndruifvervaardiger sal die klaarproduk op jaareinde 'n bottel wyn verteenwoordig (Drevescraft, 2019). Pluktyd van druiwe duur gewoonlik vir 3 maande en begin normaalweg elke jaar in Januarie (Bezuidenhout, 2014:31). Volgens artikel 1 van die Inkomstebelastingwet eindig ŉ belastingjaar op 28 of 29 Februarie vir belastingdoeleindes. Derhalwe word dit voorgehou dat 'n wyndruifvervaardiger se rou materiaal op belasting jaareinde reeds deel is van die

wynmaakproses afhangend vanaf wanneer sy rou materiaal by die produsente-kelder afgelewer word. Vervolgens sal 'n wyndruifvervaardiger se produk, wat op jaareinde deel is van die wynmaakproses, as werk-in-proses of onvoltooide werk geklassifiseer kan word (Boersma *et al.*, 2014:17).

Daar was beslis in Richards Bay Iron & Titanium (Pty) Ltd and Another v CIR (1996) dat onvoltooide werk aan die einde van die jaar ingevolge RE108 (ŉ standpunt van algemeen aanvaarde rekeningkundige praktyk) gewaardeer moes word en by die eindvoorraad ingesluit moes word. Onvoltooide werk was beskryf as voorraad wat deel vorm van die produksieproses wat verkoop kon word (Richards Bay Iron & Titanium (Pty) Ltd and Another v CIR, 1996). Die kosprys was gelyk aan die som van die aankoopprys, verwerkingskoste en ander koste om dit in die huidige plek en toestand te kry (Richards Bay Iron & Titanium (Pty) Ltd and Another v CIR, 1996). Die feit dat die onvoltooide werk in sy huidige toestand dalk nie verkoopbaar was nie, het dit nie van die omskrywing van 'handelsvoorraad' uitgesluit nie. Dit is omdat die omskrywing van handelsvoorraad enigiets verkry of geproduseer 'vir doeleindes van vervaardiging', verkoop of ruil deel van handelsvoorraad uitmaak. Die onvoltooide werk was aan ŉ verdere vervaardigingsproses onderworpe vir die uiteindelike insluiting as ŉ produk wat verkoop kon word volgens die hof, wat dit deel van die omskrywing van handelsvoorraad gemaak het (Richards Bay Iron & Titanium (Pty) Ltd and Another v CIR, 1996).

In CSARS v AA The Motorist Publications (Pty) Ltd (2001) het die Kommissaris geappelleer teen die beslissing van die Spesiale Hof wat ŉ aftrekking toegelaat het van R490 763.00 ten opsigte van 'onvoltooide publikasies'. Die bedrag was nie by die eindvoorraad as onvoltooide werk ingesluit nie omrede die onkoste aangegaan was voordat ŉ besluit geneem is om te publiseer (CSARS v AA The Motorist Publications (Pty) Ltd, 2001). Die 'onvoltooide publikasies' was tydens die toetsing van die mark lewensvatbaarheid en redaksionele proses aangegaan. Die Appèlhof het die appèl geweier omrede die onkoste ('onvoltooide publikasies') nie binne die omskrywing van handelsvoorraad val nie, weens niks geproduseer, vervaardig of verkry was vir die doel om te vervaardig of te verkoop nie, totdat die besluit geneem was om werklik met die publikasie voort te gaan.

Sommige verwerkingsprosesse lei ook tot produkte wat toevallig is tot die vervaardigingsproses wat nie noodwendig die vervaardiger se kernproduk is nie (Boersma *et al.*, 2014:219). Na die skeidingspunt waar produkte individueel geïdentifiseer kan word, is dit moontlik om koste tot die individuele produkte toe te deel. Produkte wat deur so ‘n proses voortgebring word en wat relatiewe hoë verkoopwaardes het, staan bekend as *“Joint Products”* – gesamentlike produkte (Boersma *et al.*, 2014:219). Produkte met lae verkoopwaardes wat voortgebring word, word

byprodukte of neweprodukte genoem (Boersma *et al.*, 2014:219). 'n Saagmeul vervaardig byvoorbeeld saagsels wat as 'n neweproduk teen ’n lae prys verkoop kan word. Die verkoopwaarde van neweprodukte is dus ook nie noodwendig dieselfde as die van die kernproduk nie (Boersma *et al.*, 2014:220). Dit word voorgehou dat die neweprodukte van die wyndruifvervaardiger moontlik in die vorm van distilleerwyn, sap of rebatwyn kan voorkom afhangend van wat hy as sy kernproduk beskou.

2.3.4 Waarde van ’n vervaardigingsproduk op jaareinde

Artikel 22(1) van die Inkomstebelastingwet bepaal ook die bedrag wat in berekening gebring moet word ten opsigte van die waarde van eindvoorraad, naamlik:

"*die kosprys min ’n bedrag wat volgens die oordeel van die Kommissaris billikerwys en redelikerwys die bedrag verteenwoordig waarmee die waarde van bedoelde handelsvoorraad, vir sover dit nie bestaan uit aandele deur ’n maatskappy in ’n ander maatskappy besit nie, verminder is as gevolg van skade, bederf, verandering van mode, daling in markwaarde of enige ander oorsaak wat vir die Kommissaris bevredigend is.*"

Volgens Boersma *et al.* (2014:25) bestaan die koste van ’n vervaardigingsproduk uit drie komponente naamlik direkte materiaal, direkte arbeid en bokoste. Direkte materiaal bestaan uit al die koste wat verband hou met die aankoop en besit van materiaal, byvoorbeeld die koste van materiaal, vervoerkoste en invoerbelasting (Boersma *et al.*, 2014:25). Direkte arbeidskoste verwys na die koste van die arbeid wat gebruik word om grondstowwe te omskep in klaarprodukte. Bokoste sluit in die koste van die bedryf van 'n fabriek soos byvoorbeeld elektrisiteit. Die gekombineerde koste van hierdie drie komponente is dus gelyk aan die totale koste van die klaarproduk (Boersma *et al.*, 2014:25). Die koste aangegaan tydens die verwerkingsproses, voordat verskillende produkte voortgebring word, staan bekend as gesamentlike koste (Boersma *et al.*, 2014:25).

Die kosprys van handelsvoorraad ingevolge artikel 22(3) van die Inkomstebelastingwet is egter die aankoopkoste plus enige verdere koste aangegaan tot op die genoemde datum (die jaareinde) om die voorraad in sy bestaande toestand en ligging te verkry, maar uitgesluit enige valutaverskil soos omskryf in artikel 24I(1) van die Inkomstebelastingwet.

Volgens artikel 22(3) van die Inkomstebelastingwet bestaan die koste van voorraad plus verdere koste uit:

(a) Aankoopkoste, die koopprys, invoerbelasting, ander belasting (buiten die wat verhaal kan word), vervoer-en hanteringskoste, ander koste wat direk aan die verkryging toegeskryf kan word, alle koste netto na handelskorting, kortings en ander soortgelyke items.

(b) Verwerkingskoste, wat insluit koste wat direk met die produksie-eenhede verband hou (bv. arbeid), toedeling van vaste en veranderlike bokoste (bv. waardevermindering, onderhoud, indirekte arbeid), ander koste om die voorraad tot die huidige ligging en toestand te bring.

Die tweede gedeelte van artikel 22(1) van die Inkomstebelastingwet bepaal: "min ŉ bedrag wat volgens die oordeel van die Kommissaris billikerwys en redelikerwys die bedrag verteenwoordig waarmee die waarde van bedoelde handelsvoorraad, vir sover dit nie bestaan uit aandele deur ŉ maatskappy in ŉ ander maatskappy besit nie, verminder is as gevolg van skade, bederf, verandering van mode, daling in markwaarde of enige ander oorsaak wat vir die Kommissaris bevredigend is."

Hierdie artikel besorg aan die Kommissaris die reg om ŉ afwaartse waardasie van handelsvoorraad toe te laat indien die markwaarde minder as die kosprys is en die artikel stel die redes vir die afwaartse waardasie wyd aangesien die artikel verwys na ŉ vermindering as gevolg van skade, bederf, verandering van mode, daling in markwaarde of enige ander oorsaak. Volgens Haupt (2013:282) moet die eindvoorraad teen kosprys waardeer word indien die Kommissaris in gebreke bly om te bepaal of enige vermindering in die waarde van die eindvoorraad van toepassing was. Die *SAID* het Praktyknota 36 op 13 Januarie 1995 uitgereik om te verduidelik wat belastingpligtiges moet doen om die afskrywingsbepalings van artikel 22(1) na te kom. Die praktyknota vereis van die belastingpligtige om aan die *SAID* te openbaar waar voorraad laer as kosprys gewaardeer is. Die rede vir die gebruik van ŉ waarde laer as kosprys moet ook aan die *SAID* openbaar word. Die *SAID* stel ook belang in die metode wat gebruik word vir die berekening van die laer waarde en moet dit ook bekend gemaak word.

Die Suid-Afrikaanse Instituut van Geoktrooieerde Rekenmeesters (SAIGR) se standpunt oor voorraad maak in wese voorsiening dat voorraad teen die laagste van kosprys en netto realiseerbare waarde getoon word. Omrede markwaarde nie in die Inkomstebelastingwet gedefinieer word nie beklemtoon Praktyknota 11 op 6 Februarie 2017 uitgereik deur die *SAID* verder dat markwaarde geag word die prys te wees wat ŉ persoon sou betaal indien die bate op tydstip van verkryging, ingevolge ŉ kontanttransaksie onder uiterste voorwaardes beding verkry is. Dit sal ook gewoonlik BTW uitsluit, tensy die belastingpligtige nie ŉ geregistreerde BTW-ondernemer is nie. Artikel 1 van die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde (89 van 1991) verwys na die begrip ope markwaarde, wat geag word die vergoeding vir ŉ lewering te wees en BTW sal insluit. Volgens Praktyknota 11 op 6 Februarie 2017 uitgereik deur die *SAID* in die

algemeen en vir doeleindes van die bepaling of daar 'n vermindering in die waarde van voorraad plaasgevind het, is die prys waarteen dieselfde goedere verkoop word deur vervaardigers en ander in die ope mark, 'n veilige toets vir doeleindes van die bepaling van markwaarde en die bevestiging dat 'n vermindering plaasgevind het.

Die toekenning van 'n waarde aan goedere wat deel vorm van 'n vervaardigingsonderneming op jaareinde vir belastingdoeleindes is beklemtoon in die onlangse CSARS v Volkswagen SA (Pty) Ltd (2018). Volgens Mazansky (2018) het die Appèlhof in hierdie saak nie net 'n belangrike uitspraak gemaak nie, maar ook waarskynlik die reëls wat universeel al vir byna 100 jaar van toepassing was effektiewelik verander. Die belastingpligtige in hierdie saak moes aanhoor dat voorraad nie volgens die internasionale rekeningkundige standpunt 2 (IAS 2 of RE 108) teen netto realiseerbare waarde gewaardeer kan word nie (Mazansky, 2018). Die Appèlhof het opgemerk dat IFRS (International Financial Reporting Standards) vereis dat die netto realiseerbare waarde van elke item bepaal moet word tensy dit onprakties is. Op paragraaf 46 het die Appèlhof egter die volgende uitgelig:

> ...while understandable from an accounting point of view, from a taxation perspective there are problems with this approach. The fiscus is concerned with the value of trading stock *as a whole.*

Alhoewel hierdie bevinding volgens Mazansky (2018) die onduidelikheid uit die weg ruim ten opsigte van die waardasie van voorraad vir belastingdoeleindes, wat voorheen met behulp van die waardasie model vir rekeningkundige doeleindes waardeer was, is dit nie duidelik waar dit die wyndruifvervaardiger los nie.

Die Appèlhof in CSARS v Volkswagen SA (Pty) Ltd (2018) het verder bevind dat die bewoording van artikel 22(1) in die verlede tyd geskryf is. Derhalwe sal gebeure wat voor jaareinde plaasgevind het, gebruik word om vas te stel of die waarde van voorraad afgeneem het (Mazansky, 2018). Artikel 22(1) is nie soos IFRS gemoeid met dit wat in die toekoms met voorraad kan gebeur nie (Mazansky, 2018). Toekomstige verwagte pryse of gebeure kan egter 'n baie belangrike rol speel in die hantering van die wyndruifvervaardiger se voorraad op jaareinde. Volgens Smith (2004:31) sal markdeelnemers gebruik maak van beskikbare inligting om hulle verwagtings te vorm in terme van die rasionele-verwagtingsteorie. Die rasionele verwagtingsteorie word beskou as 'n stabiliserende verskynsel, maar is dit moontlik dat 'n verandering in aksynsbelasting of 'n nuwe regering met 'n totaal ander ekonomiese beleid, tot ander verwagtings kan lei (Smith, 2004:32). Die onderliggende punt is dat 'n wyndruifvervaardiger 'n verwagting sal vorm en die uitkoms daarvan sal dan voorraadinvestering beïnvloed.

Volgens Zarnowitz (1973:353) sal onsekerheid en koste groot veranderings egter beperk en stel dit as volg:

> The observed changes of inventory in successive short periods may represent only partial adjustments towards the "desired" inventory level because of the effects of uncertainty and the cost involved in making larger and more abrupt changes.

In Eveready v The Commissioner for the SARS (2012) het die *SAID* egter 'n aftrekking toegelaat gelyk aan die markwaarde ten opsigte van handelsvoorraad wat teen geen vergoeding verkry is nie. Artikel 22(8) van die Inkomstebelastingwet bepaal ook verder dat indien 'n belastingpligtige gedurende 'n jaar handelsvoorraad aanwend vir sy private of huishoudelike gebruik of verbruik, word die belastingpligtige geag die kosprys van sodanige voorraad te verhaal het of vergoed te gewees het met ŉ bedrag gelyk aan die kosprys van sodanige voorraad.

2.4 Samevatting

In hierdie hoofstuk is die belastingwetgewing van toepassing op eindvoorraad vir ŉ boerdery en vervaardigingsonderneming ondersoek. Die doel van hierdie hoofstuk was om uiteindelik ŉ vergelyking te tref tussen bestaande wetgewing van toepassing op ŉ boer en ŉ vervaardigingsonderneming.

2.4.1 Eindvoorraad van ŉ boerdery

Regspraak bepaal dat om as ŉ 'boer' geklassifiseer te word moet die belastingpligtige die bedoeling hê om ŉ wins te maak uit die boerdery verwante aktiwiteite (paragraaf 2.2.2). Daar word ook verder deur regspraak bepaal dat om as ŉ 'boer' geklassifiseer te word hoef die persoon nie die eienaar van die grond te wees nie, maar moet die reg daartoe tesame met opbrengs daarvan geniet (paragraaf 2.2.2).

Die term 'produkte' word ook nie gedefinieer in die Inkomstebelastingwet nie (paragraaf 2.2.3). Gevolglik word daar ook gekyk na die uitspraak van die howe om te bepaal wat ŉ 'produk' van ŉ boer behels. Mieliemeel word as ŉ 'produk' van ŉ boer beskou nieteenstaande die feit dat dit verkry word vanuit die aktiwiteite van ŉ meule (paragraaf 2.2.3). Indien ŉ 'produk' bemarkbaar is op jaareinde, sal dit deel vorm van ŉ boer se eindvoorraad (paragraaf 2.2.3). Daar is ook gevind dat 'n melkboer se verspreiding besigheid opgehou het om ŉ boerdery bedryf te wees waar sy melk, voor dit verkoop was, gemeng was met melk gelewer deur ander boere (paragraaf 2.2.3).

Die Inkomstebelastingwet bepaal dat die waarde van produkte voorhande op die laaste dag van die belastingjaar by boerderyinkomste vir die belastingjaar ingesluit moet word (paragraaf 2.2.4). In terme van die Eerste Bylaag moet ŉ boer sy produk wat hy by jaareinde nog in sy besit het, by

sy inkomstebelastingopgawe insluit teen ’n billike en redelike waarde (paragraaf 2.2.5). Dit is egter nie duidelik wat as billik en redelik beskou word nie (paragraaf 2.2.5). Die Eerste Bylaag verleen egter aan die Kommissaris ’n diskresionêre bevoegdheid ten opsigte van die waarde van produkte (paragraaf 2.2.5). Dit is egter nie duidelik of die Kommissaris al daardie faktore in die eksterne omgewing waaroor die boer min of geen beheer het in ag neem nie (paragraaf 2.2.5).

2.4.2 Eindvoorraad van ’n vervaardigingsproses

Regspraak bepaal dat daar ’n *"substantial"* of *"essential"* verandering moet wees van die produk in sy oorspronklike vorm alvorens ’n vervaardigingsproses sal bestaan, maar dat daar tans geen bestaande kriteria is wat gebruik kan word om te bepaal wat die woorde *"substantial"* of *"essential"* beteken nie (paragraaf 2.3.2). Die gewone grammatikale betekenis van 'n woord moet nie uit die oog verloor word nie (paragraaf 2.3.2). Indien wel, kan tot gevolge lei wat nie deur die wetgewer bedoel was nie (paragraaf 2.3.2). Die vraag na waar 'n vervaardigingsproses begin is ook beklemtoon in meer as een geval (paragraaf 2.3.2). Dit word ook spesifiek verder in Hoofstuk 4 bespreek. Daar is ook nie tans duidelikheid in publikasies uitgereik deur die SAID as wat die wyndruifvervaardiger homself moet klassifiseer nie (paragraaf 2.3.2).

Die voorraad op jaareinde van ’n vervaardigingsonderneming kan bestaan uit die rou materiaal, werk-in-proses (onvoltooide werk) en klaarprodukte (paragraaf 2.3.3). Die feit dat onvoltooide werk in 'n huidige toestand miskien nie verkoopbaar is nie, sluit dit nie van die omskrywing van 'handelsvoorraad' uit nie (paragraaf 2.3.3). Sommige verwerkingsprosesse lei ook tot produkte wat toevallig is tot die vervaardigingsproses wat nie noodwendig die vervaardiger se kernproduk is nie (paragraaf 2.3.3).

Kragtens artikel 22(1) van die Inkomstebelastingwet word eindvoorraad waardeer deur: "die kosprys van bedoelde handelsvoorraad te gebruik min ’n bedrag wat deur die Kommissaris billikerwys en redelikerwys die bedrag verteenwoordig waarmee die waarde van bedoelde handelsvoorraad, vir sover dit nie bestaan uit aandele deur ’n maatskappy in ’n ander maatskappy besit nie, verminder is as gevolg van skade of bederf." (paragraaf 2.3.4) Regspraak toon egter aan dat die bewoording van artikel 22(1) in die verlede tyd geskryf is wat daartoe aanleiding gee dat gebeure wat voor jaareinde plaasgevind het, voortaan gebruik moet word om vas te stel of die waarde van voorraad afgeneem het (paragraaf 2.3.4).

2.5 Ten slotte

Na afloop van die beskrywing van die verhouding tussen ’n wyndruifprodusent en ’n koöperasie in Hoofstuk 1, kon in Hoofstuk 2 geen wetgewing gevind word wat die hantering van eindvoorraad aanspreek ten opsigte van 'n wynboer se 'produk' wat gemeng is met die 'produk' van ander

wynboere op jaareinde nie. Daar heers voorts onsekerheid of wyn-in-proses op jaareinde bemarkbaar sal wees ten einde as die 'produk' van die wynboer beskou te word (paragraaf 2.2.1). Onvoltooide werk van ŉ vervaardigingsonderneming wat nie verkoopbaar is nie, sluit dit nie van die omskrywing van 'handelsvoorraad' uit nie (paragraaf 2.3.3).

ŉ Verdere vraag wat ontstaan, is of die wyn-in-proses wat aan die einde van die jaar van aanslag in voorraad is, as inkomste beskou sal word en indien wel, op watter basis dit waardeer gaan word vir inkomstebelasting doeleindes. Dit blyk onduidelik te wees of die huidige waardasie metode op eindvoorraad van ŉ boerdery alle koste en marktoestande in ag neem (paragraaf 2.3.4).

In die volgende hoofstuk word die voorafgaande onsekerhede met behulp van toepaslike regspraak ondersoek. Daar word klem gelê op relevante regspraak in die wynbedryf om sodoende ŉ vergelyking te tref met wetgewing in Hoofstuk 2.

HOOFSTUK 3: REGSPRAAK VAN TOEPASSING OP DIE HANTERING VAN EINDVOORRAAD IN DIE WYNBEDRYF

3.1 Inleiding

Die voorafgaande hoofstukke in hierdie studie vorm ’n belangrike agtergrond vir hierdie hoofstuk. In Hoofstuk 1 is ’n inleidende fokus op die navorsingsvraag, navorsingsdoelwitte en -ontwerp geskets. In Hoofstuk 2 is die bepalings van die Inkomstebelastingwet van toepassing op die eindvoorraad van boerderye en vervaardigingsondernemings ondersoek deur middel van ’n literatuurstudie. Die hantering van onverkoopte wyn-in-proses aan die einde van die jaar blyk onduidelik te wees vir belastingdoeleindes vanuit Hoofstuk 2. Gevolgik ontstaan die vraag of die wyn-in-proses wat aan die einde van die jaar van aanslag steeds in voorraad is, as inkomste beskou sal word vir die wyndruifvervaardiger en indien wel, op watter basis dit waardeer sal word vir inkomstebelasting doeleindes? Ter oplossing van hierdie probleem word daar in hierdie hoofstuk klem gelê op relevante regspraak om sodoende ’n vergelyking te tref met wetgewing. Die omskrywing van 'bruto inkomste' word derhalwe as vetrekpunt gebruik ten einde meer lig op hierdie aangeleentheid te werp.

3.2 Bruto Inkomste

Normale belasting in Suid-Afrika word gehef op die belasbare inkomste van 'n belastingpligtige ingevolge artikel 1 van die Inkomstebelastingwet. Die beginpunt by die berekening van belasbare inkomste is om die bedrae wat by 'bruto inkomste' ingesluit moet word te bepaal.

Artikel 1 van die Inkomstebelastingwet definieer 'bruto inkomste' ten opsigte van enige jaar van aanslag as volg: "met betrekking tot ‘n inwoner, die totale bedrag in kontant of andersins, ontvang deur of toegeval aan hom; of met betrekking tot ‘n persoon anders as ‘n inwoner, die totale bedrag in kontant of andersins, ontvang deur of toegeval of tot sy voordeel ontvang of toegeval uit ‘n bron in die Republiek gedurende ‘n jaar of tydperk van aanslag uitgesluit ontvangstes of toevallings van ‘n kapitale aard".

Die komponente van 'bruto inkomste' bestaan dus uit: ‘n bedrag, in kontant of andersins, ontvang deur of toegeval aan of tot voordeel van so ‘n inwoner, gedurende so ‘n jaar of tydperk van aanslag, uitgesluit ontvangstes of toevallings van ‘n kapitale aard. Indien een van hierdie komponente ontbreek kan die bedrag nie as 'bruto' inkomste geag word nie en kan daar dus ook nie inkomstebelasting daarop gehef word nie.

3.2.1 Regspraak ten opsigte van die woorde "bedrag" en "toegeval"

Die uitspraak in Lategan v CIR (1926) het 'n merkwaardige impak op die Suid-Afrikaanse belastingwetgewing gehad deurdat dit gelei het tot beide 'n tydsberekening en waardasie reël ten opsigte van opgehoopte inkomste. Alhoewel Lategan v CIR (1926) nie al die doelwitte van hierdie hoofstuk aanspreek nie, het dit nogtans die betekenis wat toegeskryf moet word aan die woorde "bedrag" en “toegeval” in die definisie van 'bruto inkomste' na vore gebring.

In Mei 1920 het die wynboer, Willem Hendrik Lategan (hierna genoem *Lategan*), 'n ooreenkoms aangegaan met die KWV ten opsigte van wyn waaroor hy beskik het vir 'n bedrag van £ 5,924 wat hy gedurende die betrokke jaar, wat op 30 Junie 1920 geëindig het, gemaak het (Lategan v CIR, 1926). In terme van die laas genoemde bedrag was £ 3.500 betaalbaar voor 30 Junie 1920, maar onderhewig aan sekere aftrekkings soos hieronder bespreek. Die oorblywende balans was na daardie datum in paaiemente betaalbaar (Lategan v CIR, 1926). Ingevolge die statute van die KWV was daar twee bedrae wat afgetrek moes word van die bedrag betaalbaar aan *Lategan* en wat deur die KWV terug gehou moes word. Die twee aftrekkings was onderskeidelik die 'terughoudings' en 'bydrae' gelde (Lategan v CIR, 1926). Die 'terughoudings' gelde is deur die KWV, waarvan *Lategan* 'n lid was, aangewend vir die KWV se bedryfskoste, maar dit moes later aan die belastingpligtige terug betaal word. Die 'bydrae' gelde is gedeeltelik hanteer as 'n bydrae tot die administratiewe koste van die KWV (Lategan v CIR, 1926). Die res van die 'bydrae' gelde is deur die KWV gehou as 'n reserwe (wat gelykstaande was aan die waarde van die aandele in die KWV) vir *Lategan* (Lategan v CIR, 1926).

Daar was aangevoer deur *Lategan* dat die bedrag wat in 'n toekomstige jaar betaalbaar is, nie aan hom toegeval het in die huidige jaar nie, en dat hy belasting moes betaal in die huidige jaar ten opsigte van die £ 3.500 wat hy eintlik ontvang het. *Lategan* het ook die 'terughoudings' en 'bydrae' gelde afgetrek as onkostes aangegaan in die voortbrenging van inkomste (Lategan v CIR, 1926).

Die Kommissaris van Binnelandse Inkomste (“die KBI”) (soos hy destyds bekend was) het die totale hoeveelheid waarvoor die wyn verkoop was naamlik £ 5,924 ingesluit as 'bruto inkomste', by die bepaling van die belasbare inkomste vir die jaar van aanslag wat op 30 Junie 1920 geëindig het. Die KBI het slegs daardie deel van die 'bydrae' gelde toegelaat as onkoste wat aangewend was om die administratiewe koste van die KWV te dek in die voortbrenging van inkomste (Lategan v CIR, 1926).

In terme van die betekenis van die woord 'toegeval' het Regter Watermeyer die volgende verklaar in Lategan v CIR (1926):

> In his Lordship's opinion the words in the Act 'has accrued to or in favour of any person' merely meant 'to which he has become entitled'.

Die uitspraak het 'n tydsberekening reël gevestig en daartoe aanleiding gegee dat bedrae ten opsigte waarvan 'n belastingpligtige die reg verkry het om betaling te eis in 'n toekomstige jaar van aanslag gedurende die jaar van aanslag gevestig of toegeval het (Lategan v CIR, 1926). Hierdie opgelope bedrae moes by die 'bruto inkomste' ingesluit word in die jaar van aanslag gedurende die jaar wat die reg verkry was (Lategan v CIR, 1926). In terme van die woord 'bedrag' het Regter Watermeyer ook die volgende uitgelig in Lategan v CIR (1926):

> ...In his Lordship‟s opinion the word "amount" had to be given a wider meaning and must include not only money but the value of every form of property earned by the taxpayer whether corporeal or incorporeal which had a money value

Dit volg dus dat vir 'n 'bedrag' om by 'n belastingpligtige se 'bruto inkomste' ingesluit te word, 'eiendom' die belastingpligtige moet toeval (Lategan v CIR, 1926). Hierdie uitspraak het ook 'n waardasiereël geskep omrede die huidige opgelope waarde op jaareinde (en nie die verwagte prys nie) die waarde was van die opgelope reg en dat hierdie verdiskonteerde waarde ingesluit moes word by die 'bruto inkomste' (Lategan v CIR, 1926). Regter Watermeyer het ook verder met die Spesiale Hof se besluit saamgestem dat die 'terughoudings' en 'bydrae' gelde deel gevorm het van die 'bedrag' wat 'toegeval' het aan *Lategan* (Lategan v CIR, 1926).

3.2.2 Regspraak wat gevolg het ten opsigte van die woord "bedrag"

Die omskrywing van die term 'bedrag' was deur verskeie howe oor die jare beklemtoon en word daar kortliks na enkele belangrike uitsprake gekyk.

In CIR v People's Stores (Walvis Bay) (Pty) Ltd (1989), omtrent 70 jaar na Lategan v CIR (1926) moes bepaal word wanneer 'n bedrag sou toeval aan die belastingpligtige ten opsigte van 'n bedrag wat in die toekoms betaalbaar was? Daar moes ook verder bepaal word dat indien dit sou toeval ingevolge die Lategan-beginsel, watter waarde moes ingesluit word op die inkomstebelastingopgawe -die verwagte prys of die huidige verdiskonteerde waarde? Appèlregter Hefer het egter as volg bevind in CIR v People's Stores (Walvis Bay) (Pty) Ltd (1989):

> That income, although expressed as an ''amount'' in the definition of ''gross income'', need not be an actual amount of money but may be "every form of property earned by the taxpayer, whether corporeal or incorporeal, which has a money value . . . including debts and rights of action

Die uitsprake in Lategan v CIR (1926) en CIR v People's Stores (Walvis Bay) (Pty) Ltd (1989) het dus tot gevolg gehad dat die begrip 'bedrag' telkens met 'eiendom' in verband gebring behoort te word (met ander woorde die insluiting van 'n 'bedrag' by 'n belastingpligtige se 'bruto inkomste' is afhanklik van 'eiendom' wat die belastingpligtige toegeval het). Vir doeleindes van hierdie studie

word die sinsnede "*every form of property earned...whether corporeal or incorporeal*" nie verder ondersoek om die toepaslikheid daarvan te bepaal nie. Dit word voorgehou dat hierdie ondersoek egter nodig is aangesien die begrip 'eiendom' 'n gekompliseerde begrip is (Haughton, 2012:34). Die kompleksiteit daarvan is te vinde in die feit dat 'n konkrete definisie daarvan in die Suid-Afrikaanse reg tans ontbreek (Haughton, 2012:34). Die betekenis van die begrip hang af van die konteks waarbinne dit gebruik word (Haughton, 2012:34).

In terme van die reg op betaling het Appèlregter Hefer ook in CIR v People's Stores (Walvis Bay) (Pty) Ltd (1989) verduidelik dat die hof die volgende voorgehou het:

> ...that the decision in LATEGAN V COMMISSIONER FOR INLAND REVENUE, 1926 CPD 203, 2 SATC 16, reflects the law correctly. That the value of the instalments not yet payable nor paid at the tax year-end must be included in the taxpayer's gross income for that tax year. That the outstanding instalments constituted rights to receive payment in the future and these rights had to be valued, such value being obviously affected by their lack of immediate enforceability; they accordingly had to be valued at their market value.

Dit volg dus dat, indien 'n belastingpligtige 'n bedrag ontvang in die vorm van 'n reg in teenstelling met kontant, sal die markwaarde van die reg 'n 'bedrag' konstitueer en moet dit by die belastingpligtige se 'bruto inkomste' ingesluit word (CIR v People's Stores (Walvis Bay) (Pty) Ltd, 1989).

In vroeër jare was die belangrikheid daarvan om iets in geld om te skakel as volg beklemtoon in CIR v Delfos (1933):

> The tax is to be assessed in money on all receipts or accruals having a money value. If it is something which is not money's worth or cannot be turned into money, it is not to be regarded as income.

Dit is dus interessant hoe die howe se uitgangspunt verander het namate tyd verloop het (Van Zyl, 2015:105). In CIR v Butcher Bros (Pty) Ltd (1944) is die metode bepaal wat gebruik moet word om 'n bate wat anders as kontant ontvang word, te waardeer (waar daar geen werkgewer / werknemer-verhouding was nie) en word die onus eerste op die Kommissaris geplaas om vas te stel of daar 'n 'bedrag' is. Slegs indien die Kommissaris vasgestel het dat ŉ 'bedrag' bestaan, sal die onus ingevolge artikel 102 van die Wet op Belastingadministrasie No. 28 van 2011 (voorheen artikel 82 van die Inkomstebelastingwet) na die belastingpligtige terugkeer.

Nadat die belastingpligtige in Ochberg v CIR (1931) ŉ bedrag anders as in kontant ontvang (aandele) het in ruil vir dienste gelewer aan 'n maatskappy was daar in terme van die waarde van die 'bedrag' voorgehou in hierdie saak:

> ....the acquisition of the new shares is obviously income. Supposing that someone other than the appellant had entered into precisely the same agreement with the company

> that appellant entered into. He would not be able to evade liability for income tax on the amount of £4,893.

In die lig van bogemelde uitspraak word dit voorgehou dat 'n 'bedrag' ontvang of toegeval anders as kontant objektief gewaardeer word vanuit ʼn derde party se perspektief (Ochberg v CIR, 1931). In Stander v CIR (1997) was ʼn oorsese reis ter waarde van R14 000 toegeken deur Delta Motor Corporation (Edms) Bpk aan die belastingpligtige (Stander) omrede Stander benoem was as een van die top 5 boekhouers van die maatskappy. Stander het voorgehou dat die waarde van die oorsese reis nie ʼn 'bedrag' sou konstitueer nie omrede dit nie in geld omskep kon word nie (Stander v CIR, 1997). Alhoewel die prys toegeken aan Stander ʼn objektiewe waarde gehad het, was Stander se subjektiewe waarde nul gewees (Stander v CIR, 1997). In CIR v Brummeria Renaissance (2007), was dit egter voorgehou dat alhoewel iets nie in geld omgeskakel kan word nie dit nie beteken dat dit nie 'n geldwaarde het nie. Die hof het dus die beginsel in Stander v CIR (1997) verwerp en was dit voorgehou dat 'n objektiewe toets toegepas moet word om te bepaal of 'n bedrag 'n geldwaarde het (Coetzee *et al.*, 2015). In die onlangse Nondabula v CSARS and another (2017) het die hof beslis dat die *SAID* die 'bedrag' moes vas stel wat die belastingpligtige toegeval het gebaseer op "information readily available to it".

Gebaseer op die gesaghebbende uitsprake hierbo bespreek sowel as die definisie van 'bruto inkomste', verwys die term 'bedrag' na kontant, asook enige eiendom wat 'n geldwaarde het of wat in geld omgeskakel kan word (Lategan v CIR, 1926). In beide Lategan v CIR (1926) en CIR v People's Stores (Walvis Bay) (Pty) Ltd (1989) is daar beslis dat die 'reg om in die toekoms betaling te ontvang' ook eiendom met 'n geldwaarde uitmaak. Die uitsprake in Ochberg v CIR (1931) asook CIR v Brummeria Renaissance in 2007 (Haughton, 2012) het ook beklemtoon dat die waarde van ʼn 'bedrag' onafhanklik bepaal moet word.

3.2.3 Regspraak wat gevolg het ten opsigte van die woord 'toegeval'

Na afloop van die uitspraak in CIR v People's Stores (Walvis Bay) (Pty) Ltd (1989) (veral die gedeelte oor die waarde van die reg wat aan die belastingpligtige toegeval het), was die omskrywing van 'bruto inkomste' gewysig deur die volgende voorbehoudsbepaling in te voeg**:**

> Provided that where during any year of assessment a person has become entitled to any amount which is payable on a date or dates falling after the last day of such year, that amount shall be deemed to have accrued to the person during such year.

Die kwessie van die tydsberekening van die woord 'toegeval' is egter in die Cactus Investments (Pty) Ltd v CIR (1998; 1999) oorweeg en was dit as volg voorgehou:

> As I have indicated, the expression 'accrued to' in s 5(1) and the definition of 'gross income' has been interpreted in the People's Stores case to mean 'has become entitled to'. Neither Wunsh J in the court a quo nor Mr Solomon in this court common law, unless

> the parties otherwise agree, a lender of money becomes entitled to the right to receive interest on the stipulated future date, as soon as he has made the funds available to the borrower.

Die tydsberekening ten opsigte van rente wat toegeval het, is sedert die uitspraak in Cactus Investments (Pty) Ltd v CIR (1998;1999) deur die byvoeging van artikel 24J in die Inkomstebelastingwet aangespreek (PWC, 2018a). Dit word dus voorgehou dat die uitspraak nogtans relevant bly vir die algemene beginsels wat oorweeg moet word, maar nie langer binne die konteks van rente binne die bestek van artikel 24J nie (PWC, 2018a).

In Mooi v Secretary for Inland Revenue (1972), moes die hof die woord *"unconditionally"* tot die frase *"become entitled to"* byvoeg om sodoende nie 'n reg te belas wat voorheen ontvang is met ŉ voorwaarde daaraan gekoppel nie.

In die Inkomstebelastingsaak 14005 (2017) het die hof beslis dat indien betaling van die koopprys uitgestel word, hetsy deur middel van ŉ kredietreëling of regswerking, toevalling bereken word ingevolge artikel 24(1) van die Inkomstebelastingwet wat as volg lui:

> 24. Credit agreements and debtors allowance.— (1) Subject to the provisions of section 24J, if any taxpayer has entered into any agreement with any other person in respect of any property the effect of which is that, in the case of movable property, the ownership shall pass or, in the case of immovable property, transfer shall be passed from the taxpayer to that other person, upon or after the receipt by the taxpayer of the whole or a certain portion of the amount payable to the taxpayer under the agreement, the whole of that amount shall for the purposes of this Act be deemed to have accrued to the taxpayer on the day on which the agreement was entered into.

In die lig van artikel 24(1) word die totale opbrengs met verkoop van enige 'eiendom' dus geag toegeval het aan die belastingpligtige op die datum waarop die transaksie aangegaan word (Inkomstebelastingsaak 14005, 2017). Die belastingpligtige in hierdie saak het geargumenteer dat hy nie kon aanspraak maak op betaling alvorens die eiendom oorgedra was in die naam van die voornemende koper nie. Hy was dus van mening dat die opbrengs nie kon toeval op transaksiedatum nie, maar eers sodra die eiendom oorgedra was. Alhoewel dit nie betwis was of die belastingpligtige in hierdie saak gespekuleer het met eiendom nie, was hierdie beslissing belangrik in die konteks van die woord 'toegeval' (Inkomstebelastingsaak 14005, 2017).

Die *SAID* het op 4.1 van Interpretasienota nr. 48 (SARS, 2018) egter die volgende uitgelig ten opsigte van die toepassing van artikel 24 (1):

> Section 24 applies when the passing of ownership of movable property or the transfer of immovable property is deferred until the whole or a certain portion of the selling price is received by the taxpayer.

Dit word dus voorgehou dat artikel 24 nie van toepassing sal wees nie tensy 'n ooreenkoms voorsiening maak vir die uitstel van oordrag van eienaarskap tot en met ŉ sekere bedrag betaal

is. Die 'Lategan-beginsel' moet derhalwe van toepassing wees in die geval waar geen krediet verleen word met die beskikking van ŉ eiendom nie (Van Zyl & Terrence, 2018).

Op grond van die beginsels neergelê in Lategan v CIR (1926), wat bevestig is in Mooi v Secretary for Inland Revenue (1972) en Cactus Investments (Pty) Ltd v CIR (1998; 1999), sal ŉ bedrag toeval aan 'n persoon sodra hy daarop geregtig is, maar spesifiek onvoorwaardelik geregtig is daarop. Hierdie beginsels strook ook met die uitspraak in Ochberg v CIR (1931), waar daar bevind is dat die woord 'toegeval' beteken dat die belastingpligtige onvoorwaardelik op die bedrag geregtig moet wees.

3.2.4 Regspraak ten opsigte van die woord 'ontvang'

Die woord 'ontvang' behoort as belangrik beskou te word binne die konteks van hierdie hoofstuk. In die geval waar 'n produsente-kelder (koöperasie) die opbrengs met verkoop van die wyn 'ontvang' alvorens dit uitbetaal word aan die lede van die koöperasie kan dit gebeur dat die opbrengs nie deel vorm van 'bruto inkomste' van die lede (wyndruifvervaardigers) nie (Wheeler, 2012:29). Dit kan moontlik die geval wees indien daar bevind word dat die koöperasie self betrokke is by ŉ skema van winsbejag en nie ŉ landboukoöperasie verteenwoordig nie (Wheeler, 2012:29). ŉ Nuttige riglyn is neergelê in CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust (1992) om te bepaal of 'n belastingpligtige betrokke is by 'n skema van winsbejag en word dit as volg aangehaal:

> In this respect I agree with what is said in Meyerowitz and Spiro on Income Tax: para 299 that '[t]he rather clumsy phrase: "Operation of business in carrying out a scheme of profit-making" in plain language really means that receipts or accruals bear the imprint of revenue if they are not fortuitous, but <u>designedly sought for and worked for'</u>. The application of this test involves a consideration of the objectives of the taxpayer (the Trust) and what its purpose …was. … In my view, therefore, <u>any receipts accruing to the Trust **were not intended or worked for**, but purely fortuitous in the sense of being an incidental by-product</u>.(klem bygevoeg)

Daar word dus afgelei dat die dag-tot-dag bedrywighede van ŉ koöperasie beskou kan word as ŉ skema van winsbejag indien die opbrengste nie toevallig is nie (CIR v Pick 'n Pay Employee Share Purchase Trust, 1992). Dit kan daartoe aanleiding gee dat die opbrengste gevolglik buite die bestek van die wyndruifvervaardiger se 'bruto inkomste' val. Ten einde sekerheid te kry of ŉ bedrag sal deel vorm van die 'bruto inkomste' van die wyndruifvervaardiger indien dit deur een persoon 'ontvang' word namens ŉ ander, word Geldenhuys v CIR (1947), Genn & Co (Pty) Ltd v CIR (1955) asook Cape Consumers (Pty) Ltd v CIR (1999) kortliks voorgehou waar die betekenis van die woord 'ontvang' oorweeg was. In Geldenhuys v CIR (1947) is die volgende bevind:

> ... In terms of this latter sub-section the farmer is charged for taxable income "in respect of all amounts whatsoever for which livestock or produce have been disposed of by him or on his behalf" and it seems to me clear that these words can only mean "disposed of,

> etc." for his, the farmer's benefit. Were it otherwise the farmer would be taxed on amounts received by him for another; and this could never have been intended by the Legislature.

Die siening van Regter Schreiner in Genn & Co (Pty) Ltd v CIR (1955) ten opsigte van 'n ooreenkoms tussen 'n maatskappy en sy beleggers is as volg omskryf:

> It certainly is not every obtaining of physical control over money or money's worth that constitutes a receipt for the purposes of these provisions. If, for instance, money is obtained and banked by someone as agent or trustee for another, the former has not received it as his income. At the same moment that the borrower is given possession he falls under an obligation to repay. What is borrowed does not become his, except in the sense, irrelevant for present purposes, that if what is borrowed is consumable there is in law a change of ownership in the actual things borrowed.

In Cape Consumers (Pty) Ltd v CIR (1999) was die volgende argumente en sienings voorgehou:

> **The amounts transferred to the buyers' reserve fund were held for the benefit of the buyers**. Whether such income vested in the individual buyers is not an issue on which a decision is necessary for the disposal of this case. Clause 85bis provides that such **funds were to be held for the benefit of buyers and not for the benefit of the respondent**... (klem bygevoeg)

In die lig van die hofuitsprake hierbo kan die opbrengs wat 'n koöperasie ontvang namens die wyndruifvervaardiger as 'bruto inkomste' geklassifiseer word in die hande van die wyndruifvervaardiger tensy die koöperasie geregtig is op die opbrengste (CIR v People's Stores (Walvis Bay) (Pty) Ltd, 1989), en indien daar gesê kan word dat die bedrae deur die koöperasie vir sy eie voordeel ontvang is (Geldenhuys v CIR, 1947). Dit sal grootliks daarvan afhang of die ooreenkoms tussen die koöperasie en sy lede 'n verhouding skep waarvolgens die koöperasie optree as 'n agent namens die lede in hul hoedanigheid as eienaars van die koöperasie (Cape Consumers (Pty) Ltd v CIR, 1999).

Dit is egter te betwyfel of die bepalings soos vervat in artikel 27 van die Inkomstebelastingwet van toepassing sal wees op 'n geval indien daar gevind word dat die opbrengs uit die verkoop van wyn uitsluitlik tot voordeel van 'n landboukoöperasie ontvang word (Wheeler, 2012:29). Artikel 27(9) van die Inkomstebelastingwet omskryf 'n landboukoöperasie as "any co-operative agricultural society or company or any farmers' special co-operative company, as defined in the Co-operative Societies Act, 1939".

Bezuidenhout (2014:74) is van mening dat landboukoöperasies voorheen deur boere beheer was ten einde boerdery gemeenskappe te ontwikkel. Volgens Wheeler (2012:26) geniet landbou koöperasies gunstige belasting konsessies. 'n Vraag wat dus ontstaan is of koöperatiewe wynkelders steeds dieselfde gunstige konsessies sal geniet indien dit nie deur boere beheer word nie maar deur wyndruifvervaardigers?

3.3 Avenant v CSARS (2016)

3.3.1 Agtergrond

Op 28 Februarie 2009 teen middernag (die einde van die belastingpligtige se 2009-jaar van aanslag) is al Dr Avenant se geoeste druiwe aan die koöperasie gelewer en gepers tot pulp om die proses van wynmaak te begin (Avenant v CSARS, 2016). Dr Avenant se druiwe was by aankoms by die koöperasie, waarvan hy 'n lid was, gepers tot in 'n pulpvorm en vermeng saam met die pulp van ander druiwe vanaf dieselfde kultivar en klas, soos byvoorbeeld Sauvignon Blanc en Chenin Blanc, wat gelewer is deur ander boere wat ook lede van dieselfde koöperasie was (Avenant v CSARS, 2016). Die koöperasie het daarna die wyn gebottelleer, verpak, bemark en verkoop.

Die belastingpligtige het pastorale, landboukundige of ander boerderybedrywighede beoefen in terme van artikel 26(1) van die Inkomstebelastingwet (Avenant v CSARS, 2016). Sy belastingopgawe vir die 2009 jaar van aanslag het getoon dat ‘n deel van sy totale belasbare inkomste bestaan het uit boerdery-bedrywighede met die beskrywing ‘wingerd boerdery' (Avenant v CSARS, 2016). Regter Swain het in sy uitspraak gemeld dat Dr Avenant se boerdery-inkomste hoofsaaklik bestaan het uit betalings wat ontvang was vanaf die koöperasie vir druiwe wat hy by die koöperasie gelewer het om wyn te maak en was dit beskryf as ‘Verkope Produkte’ in sy finansiële state (Avenant v CSARS, 2016).

Regter Swain het ook beklemtoon dat drie betalings normaalweg deur die koöperasie aan Dr Avenant gemaak was (Avenant v CSARS, 2016). 'n 'Voorskot' was in Julie betaal (na elke oes van Februarie tot April), 'n 'middelskot' en 'agterskot' was onderskeidelik in Maart en November die daarop volgende jaar betaal. Die 'voorskot' was deur die koöperasie uit geleende geld betaal voordat enige inkomste uit die verkoop van wyn verdien is, en die 'middelskot' was gebaseer op deurlopende skattings. Die finale bedrag wat aan Dr Avenant verskuldig was, was eers bereken sodra die 'agterskot' betaal moes word (Avenant v CSARS, 2016).

Elke boer wat aan die sogenaamde 'poelstelsel' deelgeneem het, het 'n betaling ontvang vanaf die koöperasie vir sy of haar pro rata gedeelte van die netto opbrengste vir die verkoop van die wyn, na die aftrekking van die koöperasie-uitgawes wat aangegaan is vir die vervaardiging en bemarking van die wyn (Avenant v CSARS, 2016). Die pro rata-aandeel is bereken met verwysing na die verhoudings waarin elke individuele boer druiwe aan die poel gelewer het (Grotepass, 2018:40).

Kotze (2015:47) het opgemerk dat die deskundige getuienis in Avenant v CSARS (2016) aangetoon het dat wynmaak 'n eenvoudige proses was en dat wyn niks meer was as die beheerde

uitkoms van die natuurlike groei en verval van die druif nie. Druiwe sal natuurlik fermenteer en in wyn verander indien dit alleen gelos word. Die wynmaakproses is slegs 'n manier om hierdie natuurlike transformasie van die druiwesap te beheer en te verfyn (Avenant v CSARS, 2016). Die toevoeging van gis en sommige chemikalieë, wat die temperatuur reguleer en uiteindelik filter en verhelder, het nie die feit dat die wyn grotendeels 'n natuurlik ontwikkelde sap van die fyngemaakte druif was verander nie (Avenant v CSARS, 2016).

Na afloop van die 2009 belastingjaar het die belastingopgawe van Dr Avenant egter geen bedrag getoon ten opsigte van sy eindvoorraad vir die 2009 oesjaar nie (Avenant v CSARS, 2016). Dr Avenant was van mening dat sy produk (die geoeste druiwe wat aan die koöperasie gelewer was op 28 Februarie 2009 en gepers was tot pulp) reeds deel was van die wynmaakproses en dat hy gevolglik nie meer eienaarskap gehad het daaroor nie. Die Appèlhof het die *SAID* gelyk gegee in hierdie saak dat waar 'n belastingpligtige eienaarskap van produkte behou sonder om noodwendig in besit daarvan te wees, die produkte steeds beskou word as produkte besit en nie van die hand gesit nie, vir die doeleindes van die berekening van die boer se belasbare inkomste (Avenant v CSARS, 2016).

Dr Avenant was ook verder van mening dat die pulp, waarvan sy druiwe deel was, op 28 Februarie 2009 geen waarde gehad het nie. Alhoewel die onvoltooide werk nie in ’n verkoopbare vorm was nie, was die Appèlhof in hierdie saak tevrede daarmee dat die distilleerwynprys 'n billike en redelike waarde vir die boer se eindvoorraad sou wees (Avenant v CSARS, 2016).

Die belangrikste kwessies waaroor die Appèlhof dus 'n besluit moes neem in hierdie saak en wat ook verder hieronder bespreek word kan kortliks as volg opgesom word:

1. Kon daar gesê word dat die druiwe op 28 Februarie 2009 die 'produk' van die belastingpligtige was?
2. Kon daar gesê word dat die wyndruiwe deur die belastingpligtige 'besit' en nie van die hand gesit was tydens sy boerdery?
3. Is daar oor die wyndruiwe 'beskik' vir belastingdoeleindes?
4. Hoe was die waarde bereken vir Dr Avenant se wyndruiwe? (Kotze, 2015:50).

3.3.2 Die betekenis van die begrip 'produk'

Regter Swain het uitgelig dat die belastingpligtige tydens hierdie saak voor die Appèlhof verklaar het dat sy druiwe, wat gepers was, volgens hom nie meer bestaan het teen middernag op 28 Februarie 2009 nie (Avenant v CSARS, 2016). Die belastingpligtige was van mening dat sodra

die resulterende pulp met die pulp van ander boere se druiwe gemeng was, was die mengsel betrokke in 'n vervaardigingsproses, naamlik die vervaardiging van wyn deur die koöperasie en dus glad nie die 'produkte' van Dr Avenant nie (Avenant v CSARS, 2016). Daar was dus aangevoer dat die geoeste druiwe van Dr Avenant, wat 'n natuurlike produk was, sy 'produk' verteenwoordig het, terwyl die gemengde pulp, wat behandel was met chemikalieë om die fermentasieproses te bevorder, nie sy 'produk' was nie (Avenant v CSARS, 2016).

Die belastingpligtige het volgens Regter Swain staat gemaak op die beslissing in R v Giesken en Giesken (1947) met betrekking tot melkboerdery waarin bevind is dat:

> ...the sale or distribution of milk obtained from other sources by purchase is not a farming operation, even if milk produced by the seller is added. The position is that, though they are engaged in farming operations, the sale and distribution of the milk is not a farming operation, and this is the case whether what is being delivered consists of 70 per cent of milk purchased and 30 per cent of milk produced by their farming operations, or vice versa.

Regter Swain het ook uitgelig dat Dr Avenant aangevoer het dat alhoewel daar aanvaar kan word dat dit 'n deel van 'n melkboerdery is om 'n melkboer se melk te pasteuriseer, verkoop en te versprei, sal die oomblik wat die boer se melk gemeng word met melk van ander bronne (ander boere), daarna ophou om deel te wees van 'n 'boerdery'. Op grond van hierdie redenasie was Dr Avenant van mening dat sodra die pulp afkomstig vanaf sy druiwe gemeng was met die pulp van ander boere se druiwe, die resulterende pulp nie ŉ 'produk' sou konstitueer nie (Avenant v CSARS, 2016).

Regter Swain het gemeld in Avenant v CSARS (2016) dat R v Giesken en Giesken (1947) nie as gesag vir hierdie siening kan dien nie. Die kwessie in R v Giesken en Giesken (1947) was 'n statutêre vrystelling van regulasies rakende die 'suiwelbedryf' indien die aktiwiteit deel was van 'n 'boerdery'. Giesken het volgens Regter Swain 'n melkboerdery bedryf, maar het ook melk gekoop van ander produsente wat verkoop en versprei was saam met die melk van Giesken. Daar was bevind dat die verkoop en verspreiding van melk afkomstig vanaf ander bronne nie 'n boerdery was nie. Die karakter van die boerdery het verlore gegaan sodra die melk wat aangekoop is vanaf ander bronne deel geword het van Giesken se verspreidingsonderneming. Die kern van die saak het dus betrekking gehad op goedere wat aangekoop was en deel gevorm het van 'n verkoop- en verspreidingsketting, maar nie die vermenging van 'produkte' nie (Avenant v CSARS, 2016).

Ter ondersteuning van Dr Avenant se bewering dat die verbouing van druiwe nie 'n boerdery was wat aanleiding gegee het tot 'produkte' nie, maar dat die proses om die druiwe te neem en wyn daaruit te maak deel was van 'n 'vervaardigingsproses', is daar op die beslissing in SIR v Safranmark (Pty) Ltd (1982) staat gemaak. In laasgenoemde saak is bevind dat die transformasie van rou hoender in *"Kentucky Fried Chicken"* 'n 'vervaardigingsproses' was (Avenant v CSARS,

2016). Regter Swain het verklaar dat die belastingpligtige voorgehou het dat 'n kenmerk van vervaardiging was dat daar 'n wesenlike of essensiële verandering van die karakter van die materiale moes plaasgevind het waaruit die 'vervaardigde' artikel gemaak is (Avenant v CSARS, 2016). In die geval voorhande het Regter Swain ook uitgewys dat die belastingpligtige aangevoer het dat daar 'n wesenlike of essensiële verandering van die karakter van die materiale was waaruit die wyn gemaak is. Die materiale wat gebruik en verwerk was om wyn te maak naamlik druiwe en chemikalieë het baie verskil van gebottelde wyn. Geoeste druiwe was vir wyn wat vee in die vorm van hoenders vir *"Kentucky Fried Chicken"* was volgens Dr Avenant (Avenant v CSARS, 2016). Daar was gevolglik 'n groot kwalitatiewe verskil tussen die rou materiaal wat in die wynmaakproses ingegaan het en die finale produk, wat dui op 'n vervaardigingsproses eerder as 'n boerdery (Avenant v CSARS, 2016).

Die Appèlhof het in Avenant v CSARS (2016) bevind dat SIR v Safranmark (Pty) Ltd (1982) ook nie as gesag vir hierdie siening kon dien nie. Die Appèlhof moes beslis of dit waarin die belastingpligtige homself bevind 'n 'vervaardigingsproses' was (Avenant v CSARS, 2016). Daar was egter nie vir die Appèlhof gevra om te besluit of die braaihoender 'produkte' van 'n boerdery sou behels nie (Avenant v CSARS, 2016). Die belastingpligtige in SIR v Safranmark (Pty) Ltd (1982) was nooit 'n boer nie en het die rou hoenderstukke by 'n verskaffer gekoop (Avenant v CSARS, 2016). Die *SAID* het aangevoer dat die resultaat van die proses in SIR v Safranmark (Pty) Ltd (1982) 'n nuwe saamgestelde substansie was, wat bestaan het uit hoender, melk, eiermengsel en broodmengsel wat opgehou het om hul individuele eienskappe te behou (Avenant v CSARS, 2016). Gefermenteerde druiwesap het oorgebly na die wynmaakproses en het nie ʼn saamgestelde substansie gevorm saam met enige ander bestanddele nie. Die geoeste druiwe was derhalwe nie vir wyn wat vee in die vorm van hoenders vir "*Kentucky Fried Chicken"* was nie (Avenant v CSARS, 2016). Die Appèlhof het beklemtoon dat wyn uiteindelik druiwesap is ten spyte daarvan dat dit in 'n gegiste vorm is (Avenant v CSARS, 2016).

Volgens Regter Swain het die *SAID* aangevoer dat die begrip 'wyn-in-proses' gemaklik binne die konsep van 'produk' van 'n wyndruifboer val, soos beoog in die Eerste Bylaag van die Inkomstebelastingwet (Avenant v CSARS, 2016). Die feit dat die druiwe in 'n pulp gepers was en die fermentasieproses alreeds begin het, beteken nie dat die "produk" van Dr Avenant verdwyn het nie. Alhoewel dit in 'n ander vorm was, was Dr Avenant se "produk" steeds daar (Avenant v CSARS, 2016).

Die Appèlhof het beklemtoon dat die mate waarin die identiteit van 'n natuurlike produk deur die een of ander vorm van behandeling verander kan word totdat dit nie meer 'produkte' sal behels nie, moet afhang van die produk sowel as die aard en omvang van die verwerking of behandeling

waaraan dit onderworpe is (Avenant v CSARS, 2016). Die Appèlhof het ook bygevoeg dat elke saak op sy eie meriete beoordeel moet word, maar dat 'n belangrike oorweging is dat:

> ...the raw product may conceivably in certain instances be subjected to extensive processing and be mixed up with numerous other commodities, to such an extent that it loses its identity by confusion and survives only as an inseparable portion of a factory product.

Regter Swain het beklemtoon dat die fisiese verwerking van Dr Avenant se druiwe deur in 'n pulp gepers te word, en die natuurlike fermentasieproses wat teen middernag op 28 Februarie 2009 begin het (selfs al was daar chemikalieë bygevoeg), het dit nie wesenlik anders van die 'produk' van die oes gemaak nie (Avenant v CSARS, 2016). Daar kon dus nie gesê word dat die druiwe hul identiteit verloor het deur gemeng te word met talle ander boere se druiwe en slegs as 'n onlosmaaklike deel van 'n 'fabrieksproduk' te oorleef nie (Avenant v CSARS, 2016).

Daar kan gevolglik geargumenteer word dat hierdie uitspraak implikasies kan inhou vir produsente wat nie deel is van die wynbedryf nie soos byvoorbeeld die mielieboer en graanboer. 'n Boer wat graan produseer, wat in die produksie van brood gebruik word, of mielies produseer wat in die produksie van mieliemeel gebruik word, sal waarskynlik nie die verwerkte maar onverkoopte brood of mieliemeel aan die einde van die jaar van aanslag as produk hoef in te sluit nie, indien daar bevind word dat die graan- of mieliemeel sy identiteit verloor het as gevolg van die omvang van die vervaardigingsproses waaraan dit onderworpe is (Grotepass, 2018:45).

Die Appèlhof in Avenant v CSARS (2016) het ook benadruk dat die woord 'produk' in paragraaf 2 van die Eerste Bylaag geïnterpreteer moet word in die konteks waarin dit voorkom, sowel as die skynbare doel waarop dit gerig is. Omrede 'produkte' soos in die geval van 'handelsvoorraad' werk-in-proses is, en nie in 'n verkoopbare vorm hoef te wees om as sodanig te kwalifiseer nie, is dit duidelik dat die pulp vanuit die pers van druiwe onder die definisie 'produk' val (Avenant v CSARS, 2016). Indien dit nie die geval sou wees nie, sou die doel om 'produkte' as deel van die eindvoorraad van 'n boer aan die einde van die belastingjaar in te sluit, nie bereik word nie. Die aftrekking van die onkostes aangegaan in die produksie van druiwe deur Dr Avenant sou nie 'in balans' wees nie, tensy die waarde van die druiwe (alhoewel dit in 'n pulpvorm is), bygevoeg is om die belastingberekening vir daardie belastingjaar te 'balanseer' nie. Die Appèlhof het verder uitgelig dat die vertraging tussen die oes van druiwe en die verkoop van die wyn asook die gevolglike vertraging tussen die uitgawes verbonde aan die vervaardiging van handelsvoorraad en die opbrengste daarvan, te weeg bring dat geen 'balansering' vir belastingdoeleindes kan plaasvind tensy die bestaande pulp in ag geneem word in daardie belastingjaar nie (Avenant v CSARS, 2016).

3.3.3 Bespreking van 'besit en nie van die hand gesit nie'

Kragtens paragraaf 2 van die Eerste Bylaag van die Inkomstebelastingwet moet boere die waarde van hul produkte besit en nie van die hand gesit aan die begin en einde van elke jaar van aanslag nie, by hul inkomstebelastingopgawe insluit. Die Appèlhof het uitgewys in Avenant v CSARS (2016) dat die woord 'besit' eienaarskap of *dominium* insluit, alhoewel dit wyd genoeg is om 'besit sonder wettige eienaarskap' in te sluit (Avenant v CSARS, 2016). Handelsvoorraad word 'besit en nie van die hand gesit nie' indien die belastingpligtige die eienaar daarvan is (Avenant v CSARS, 2016). Die *SAID* het gevolglik aangevoer dat die terme 'beskik oor' ŉ gedrag is waar 'n belastingpligtige afstand doen van die eienaarskap van die goedere (Avenant v CSARS, 2016). Meyerowitz (soos aangehaal in Meyerowitz on Income Tax, 1999) is van mening dat 'besit' nie sinoniem is met 'behou' nie en dat dit wyd genoeg is om okkupasie of besit sonder wettige eienaarskap in te sluit, maar dat 'n beskikking plaasvind sodra goedere onvoorwaardelik verkoop word, maar nog nie afgelewer is nie (Avenant v CSARS, 2016). In die huidige geval waar Dr Avenant eienaarskap behou het, maar dit nie besit het nie, word die produkte duidelik 'behou' vir die doeleindes van paragraaf 2 van die Eerste Bylaag (Avenant v CSARS, 2016).

In die lig van die eienaarskap probleem van die 'produkte' wat aan die koöperasie gelewer was, het Dr Avenant 'n argument gevoer wat probeer het om die aard en omvang van die eienaarskap wat hy in die pulp besit, te verminder (Avenant v CSARS, 2016). Omrede die pulp vanaf die druiwe wat deur Dr Avenant gelewer was onmiddellik gemeng was met die pulp van druiwe wat deur ander boere gelewer was, was dit onmoontlik om te identifiseer watter boer ŉ sekere deel van die pulp bygedra het soos uitgewys is deur Regter Swain. Dit het volgens Regter Swain daartoe gelei dat al die boere mede-eienaars in onverdeelde aandele van die pulp was (Avenant v CSARS, 2016). Dr Avenant het gevolglik slegs ŉ fraksie van die eienaarskap behou van die pulp wat voortspruit uit die druiwe wat hy gelewer het. Dit was beskou deur die Appèlhof as ŉ drastiese beperkte eienaarskap (Avenant v CSARS, 2016). Die gevolglike fraksionele eienaarskap wat Dr Avenant behou het, het boonop tot gevolg gehad dat die mengsel nie as die 'produk' van Dr Avenant gekwalifiseer het nie (Avenant v CSARS, 2016). Die Appèlhof het verklaar dat Dr Avenant 'beskik' het oor die pulp aangesien hy magtiging aan die koöperasie verleen het om die wyn te verkoop sodra dit vervaardig is uit die mengsel van pulp en hy geregtig was op niks meer as 'n pro rata-deel van die opbrengs op die verkoopte wyn nie. Die pulp was dus nie in die besit van Dr Avenant nie, en dit was ook nie deur die koöperasie vir hom gehou nie, maar was dit deur die koöperasie gehou vir die doel om verkoop te word (Avenant v CSARS, 2016).

Na aanleiding van die Appèlhof se uitspraak blyk dit onseker te wees of die beginsels van die koöperatiewe ondernemingsvorm oorweeg was. 'n Koöperasie manifesteer wanneer twee of

meer mense saamwerk ten einde enige bepaalde doel te bereik (Grotepass, 2018:40). Grotepass (2018:40) huldig die mening dat lede verhoogde sekuriteitstatus verkry in 'n maatskappyvorm, want hul aandele is meer werd. Die verhandelbaarheid van die aandele bring te weeg dat lede se likiditeit ook groter is, want hul aandele kan vinniger omgesit word in kontant (Grotepass, 2018:40). In teenstelling met 'n koöperasie kan aandele se waarde ook groei, so hoe beter die maatskappy presteer, hoe hoër word die waarde van die lede se aandele. ʼn Landboukoöperasie hou vir sy lede die voordeel in dat hul die koöperasie beheer, maar nie besit nie. In die koöperatiewe ondernemingsvorm is die reserwes van die landboukoöperasie egter eienaarloos (Grotepass, 2018:40).

Die Appèlhof het in Avenant v CSARS (2016) bekragtig dat 'n volledige antwoord op die voorleggings van Dr Avenant lê in die feit dat hy gesamentlike eienaarskap in onverdeelde aandele van die pulp poel behou het en in 'n later stadium ook ten opsigte van die poel wyn, pro rata tot die mate van sy druiwe bydrae tot die poel. Volgens die hof was dit die effek van die meng en vermenging van die pulp met die pulp van ander lede sonder die bedoeling om eienaarskap oor te dra, waar identifikasie van die gesamentlike pulp nie moontlik is nie (Avenant v CSARS, 2016). Die feit dat eienaarskap deur Dr Avenant behou is, beteken dat die pulp nooit deur die koöperasie gehou kon word vir die doel om dit self te verkoop nie. Die pulp moes deur die koöperasie vir Dr Avenant gehou word (Avenant v CSARS, 2016).

Alhoewel Dr Avenant die gevolglike mengsel van die pulp nie as 'eie produkte van sy boerderybedrywighede' beskou het nie, het die Appèlhof ook daarop klem gelê dat paragraaf 2 van die Eerste Bylaag vereis dat 'n boer alle produkte besit en nie van die hand gesit moet insluit aan die einde van die belastingjaar (Avenant v CSARS, 2016). Die Appèlhof het ten opsigte van die terme 'alle produkte' in die Eerste Bylaag bevind dat:

> ...is concerned not only with a farmer’s own produce but also with produce acquired from others for farming purposes. If the legislature intended that “produce” be restricted to that grown or produced by the farmer, it would have used appropriate language to convey this intention.

Regter Swain het saamgestem met die feit dat Dr Avenant 'n onverdeelde aandeel in die gevolglike pulp besit het en derhalwe nie vir Dr Avenant vrygestel om rekenskap te gee van hierdie 'produk' nie. Indien dit nie die geval was nie, kon boere hul 'produkte' voor die einde van die jaar saam meng om te verhoed dat hulle verantwoording doen vir die eindvoorraad (Avenant v CSARS, 2016).

'n Interpretasie van paragraaf 2 en 3(1) van die Eerste Bylaag wat fraksionele eienaarskap van poel 'produkte' insluit, gee uitvoering aan die doel van die wetgewing, is in ooreenstemming met die taalgebruik en lewer sinvolle en besigheidsgerigte resultate het Regter Swain verder bygelas.

Dr Avenant het dus steeds 'produkte' in sy besit gehad in die vorm van 'n onverdeelde aandeel in die pulp (Avenant v CSARS, 2016). Of Regter Swain die omskrywing van die term 'maatskappy' oorweeg het, blyk 'n ope vraag te wees. Kragtens artikel 1 van die Inkomstebelastingwet sluit die omskrywing van die term 'maatskappy' ook in enige koöperasie. Volgens Wheeler (2012:29) is 'n koöperasie dus 'n afsonderlike regspersoon wat se belastingaanspreeklikheid afsonderlik van sy lede bereken moet word.

3.3.4 Waarde van Dr Avenant se druiwe op 28 Februarie 2009

Regter Swain het uitgewys in Avenant v CSARS (2016) dat die belastingpligtige aanvoer dat gebaseer op die bepalings van artikel 22(1) van die Inkomstebelastingwet, vir die doeleindes van paragrawe 2, 3(1), 4(1) en 9 van die Eerste Bylaag, 'waarde' beteken markwaarde en dat die pulp geen markwaarde gehad het nie. Volgens Regter Swain skryf paragraaf 9 van die Eerste Bylaag egter nie die metode voor om 'n waarde vir die doeleindes van paragraaf 2 vas te stel nie, en bepaal bloot dat die waarde 'billik en redelik' moet wees. Regter Swain het benadruk dat die *SAID* egter nie verplig was om 'n markwaarde op die pulp te plaas nie, maar kon 'n ander metode gebruik mits dit billik en redelik was (Avenant v CSARS, 2016).

Dr Avenant het aangevoer dat die onkostes aangegaan deur die koöperasie waarvoor hy en ander lede aanspreeklik was sodra hulle die druiwe afgelewer het, in berekening gebring moes word by die berekening van 'n waarde vir die pulp (Avenant v CSARS, 2016). Aangesien ongeveer 50 persent van die vaste en veranderlike koste van die koöperasie aangegaan was voordat die eerste druiwe deur enige boer gelewer is, het die pulp op 28 Februarie 2009 'n negatiewe waarde gehad volgens die belastingpligtige (Avenant v CSARS, 2016). Die koste wat reeds aangegaan is, het die waarde (indien enige waarde) oorskry van die pulp op daardie datum.

Regter Swain het gemeld dat die kruisondervraging van die getuies van Dr Avenant gefokus het op twee moontlike maniere om die pulp te waardeer:

(a) die toepassing van die distilleerwynprys; en

(b) 'n bepaling van die produksiekoste.

Regter Swain het uitgewys dat die SAID aangevoer het dat die waarde van die pulp op beide hierdie basisse groter as nul was (Avenant v CSARS, 2016).

Rakende die vraag of die pulp enige waarde het, het van den Heever (bestuurder van die koöperasie) en Niewoudt (die eienaar en wynmaker van Cederberg Wines) voor die Appèlhof getuig (Avenant v CSARS, 2016). Beide het die mening uitgespreek dat die pulp wat bestaan het

sonder waarde was aan die einde van Februarie 2009 en dat daar geen mark daarvoor was nie. Regter Swain het beklemtoon dat beide getuies tydens kruisondervraging erken het dat alhoewel die pulp moontlik 'n teoretiese waarde vir die wynmaker gehad het, daar geen mark daarvoor was wat 'n negatiewe waarde sou wou hê sodra die koste van die koöperasie wat reeds aangegaan is in ag geneem word nie (Avenant v CSARS, 2016). Regter Swain het ook uitgewys dat albei hierdie getuienis ook van mening was dat daar teoreties nooit kommersieël handel gedryf sou kon word met die pulp nie, aangesien geen wynmaker daarmee kon peuter voordat die gistingsproses afgehandel is nie. Hulle het egter albei erken dat hulle nie sou toelaat dat iemand die pulp gratis wegneem nie (Avenant v CSARS, 2016). Regter Swain het ook beklemtoon dat dit bekend was dat die koöperasie die pulp verseker het vir die volle waarde van die wyn wat verwag was om geproduseer te word (Avenant v CSARS, 2016). Van den Heever het volgens Regter Swain saamgestem dat dit moontlik sou wees om 'n waarde van die pulp te bepaal, met verwysing na die toekomstige prys wat na verwagting bereik sou word deur wyn wat daaruit gemaak word, met inagneming van die risiko's en koste wat nodig is om dit tot op daardie punt te kry (Avenant v CSARS, 2016).

Regter Swain het verklaar dat hy saamstem met die *SAID* dat indien daar gekyk word na die feit dat die pulp die opgehoopte werk en koste van 'n jaar se boerderybedrywighede uitmaak, die wyn wat geproduseer word bedoel is om teen 'n wins verkoop te word en dat daar in elke jaar deur Dr Avenant positiewe opbrengste uit die poel ontvang is. Om dus te sê die pulp is heeltemal waardeloos, is onrealisties (Avenant v CSARS, 2016). In Richards Bay Iron & Titanium (Pty) Ltd and Another v CIR (1996), is die volgende gesê oor die uitdaging wat daar bestaan om 'n onvoltooide produk te waardeer:

> The suggested difficulty in identifying and ascribing a value to things in the process of being manufactured on the last day of the tax year does not entitle the Court to disregard the plain language of the definition. Moreover, the difficulty strikes me as being more apparent than real. Certainly in other tax jurisdictions the legislators and the courts have not baulked at the concept of valuing work-in-progress and there is no reason to suppose that the South African Parliament was daunted by the prospect. As has been noted, appellants themselves encountered no great difficulty in doing so when required by respondent to do so.

Die feit dat die fermentasieproses, waar deur die pulp moes gaan, waarskynlik nie voltooi sou wees teen die einde van Februarie nie het daartoe aanleiding gegee dat Dr Avenant aangevoer het dat albei die metodes om die pulp te waardeer 'n onakkurate weerspieëling was van die waarde van sy 'produk' teenoor 'n billike en redelike waarde (Avenant v CSARS, 2016). Die bewyse het egter getoon dat die distilleerwynprys 'n bepaalbare waarde was, wat weerspieël word in wynstatistieke en -publikasies en 'n bekende konsep in die bedryf is. Hierdie metode was gebruik deur 'n ene Mnr Vos, rekenmeester van Dr Avenant, toe hy die inkomstebelastingopgawes vir 2007 en 2008 onderskeidelik voltooi het (Avenant v CSARS, 2016). Mnr. Vos het die

hoeveelheid druiwe wat voor die einde van die jaar deur Dr Avenant geoes en aan die koöperasie gelewer was, omgeskakel in liters (met behulp van 'n geskatte sap opbrengs) en vermenigvuldig met die distilleerwynprys van daardie jaar. Regter Swain het beklemtoon dat Mnr Vos hierdie waardasiemetode gebruik het, omrede dit as 'n alternatiewe toelaatbare metode weergegee was in die konsep riglyn wat deur die *SAID* uitgereik was. Die riglyn was gebaseer op paragraaf 2 en 3 van die Eerste Bylaag (Avenant v CSARS, 2016).

In 2009 was daar aanvanklik 'n soortgelyke berekening by die inkomstebelastingopgawe van Dr Avenant ingesluit om produkte wat besit en nie van die hand gesit was nie te reflekteer, maar hierdie rekeningkundige inskrywings is deur Mnr Vos teruggeskryf om die waarde van die 'produkte' voorhande as nul te toon het Regter Swain bygelas (Avenant v CSARS, 2016). Volgens Visser (2016) het die *SAID* egter 'n fout begaan op die belasting aanslag van Dr Avenant, omdat 'n 'geskatte distilleerwynprys per liter' van R1,52 gebruik was toe die regte distilleerwynprys vir 2009 ʼn bedrag van 97,84 sent per liter was. Die *SAID* het aangevoer dat alhoewel die bedrag verkeerd was, dit steeds vir Dr Avenant duidelik was watter metode deur die assessor gebruik was en wat die regte bedrag moes gewees het (Avenant v CSARS, 2016).

Regter Swain het benadruk dat die gebruik van die distilleerwynprys as 'n minimum prys tot voordeel van die belastingpligtige was, aangesien die meeste wyne bestem was vir wyn van 'n hoogstaande gehalte eerder as distilleerwyn (Avenant v CSARS, 2016). Of die uitspraak in Avenant v CSARS (2016) ook tot voordeel van ander belastingpligtiges was, soos byvoorbeeld in die graanbedryf, is egter ʼn ope vraag. In die graanbedryf bestaan daar ook baie goeie ekonomiese redes in die praktyk vir boere wat graan opberg in silo's en dit weer verkoop oor 'n tydperk (Van der Merwe, 2013:23). Die vraag wat dus onstaan vir die graanboer is waarteen moet voorraad in die boeke aan die einde van die belastingjaar gewaardeer word? (Willemse, 2018) Teen die Safex-prys op die laaste dag van die belastingjaar of teen produksiekoste? Kan die graanboer die 'verlies' terugskryf indien hy die graan teen 'n laer prys in die daaropvolgende jaar verkoop as waarteen dit gewaardeer is vir belastingdoeleindes? (Willemse, 2018). Die prys vir die produk word dus deur historiese gebeurtenisse beïnvloed, maar dit hou ook verband met ʼn toekomstige verwagting ('n verwagting wat nie op die betrokke datum bekend is nie, maar kan geëkstrapoleer word uit bestaande faktore (PWC, 2018b).

Haupt (2019:756) beweer egter dat die Appèlhof in Avenant v CSARS (2016) die hantering van wanneer ʼn boerdery ʼn vervaardigingsproses sal word, vermy het. Dit word beskou as die onderliggende probleem van die uitspraak deur die Appèlhof in Avenant v CSARS (2016). Die uitspraak van die Appèlhof in Avenant v CSARS (2016) sal ook onvolledig wees indien die

konteks van die omstandighede waarin die belastingpligtige homself bevind het, nie oorweeg word nie.

3.4 Samevattend

Die sekondêre doelwit wat aangespreek moes word in hierdie hoofstuk is aan die begin van die hoofstuk gestel naamlik of die wyn-in-proses wat aan die einde van die jaar van aanslag in voorraad is, as inkomste beskou moet word vir die wyndruifvervaardiger en indien wel, op watter basis dit behoort waardeer te word vir inkomstebelasting doeleindes. Na aanleiding van die uitspraak in Avenant v CSARS (2016) blyk dit dat hierdie hofsaak ŉ beduidende impak gehad het op belastingpligtiges wat boerderybedrywighede beoefen, maar dat dit nie ŉ onweerlegbare oplossing bied vir die omstandighede waarin die wyndruifvervaardiger homself bevind nie.

Die beginpunt by die berekening van belasbare inkomste is om die bedrae wat by 'bruto inkomste' ingesluit moet word te bepaal (paragraaf 3.2). Die begrip 'bedrag' verwys na kontant, asook enige eiendom wat 'n geldwaarde het of wat in geld omgeskakel kan word (paragraaf 3.2.2). In Lategan v CIR (1926) is daar beslis dat die 'reg om in die toekoms betaling te ontvang' ook eiendom met 'n geldwaarde uitmaak (paragraaf 3.2.1). Lategan v CIR (1926) het ook 'n tydsberekening reël gevestig deur te stel: *"accrued to or in favour of"* beteken *"to become entitled to".* Bedrae ten opsigte waarvan 'n belastingpligtige die reg verkry het om betaling te eis in 'n toekomstige jaar van aanslag het gevolglik gedurende daardie jaar van aanslag toegeval (paragraaf 3.2.3). Die woord *"unconditionally"* is ook later deur die wetgewer by die woord *"entitled to"* bygevoeg in die Inkomstebelastingwet (paragraaf 3.2.3).

Ten einde te bepaal of ŉ bedrag "unconditionally" (onvoorwaardelik) aan die wyndruifvervaardiger toegeval het, moet daar oorweging gegee word aan die omskrywing van die term 'produk'. In Avenant v CSARS (2016) het die Appèlhof beklemtoon dat die term 'produk' geïnterpreteer moet word in die konteks waarin dit voorkom (paragraaf 3.3.2). Die Appèlhof het uitgelig dat onvoltooide werk nie in ŉ verkoopbare vorm hoef te wees nie alvorens dit as ŉ produk van die wynboer beskou sal word (paragraaf 3.3.2).

Die mate waarin die identiteit van 'n natuurlike produk deur die een of ander vorm van behandeling verander kan word totdat dit nie meer 'produkte' sal behels nie, sal afhang van die produk sowel as die aard en omvang van die verwerking waaraan dit onderworpe is (paragraaf 3.3.2). In die lig van vele hofuitsprake oor die jare wat handel oor 'n 'vervaardigingsproses' is dit moeilik om die Appèlhof se bevinding te aanvaar dat die pulp nie wesenlik van die 'produkte' (druiwe) verskil nie (paragraaf 3.3.2). Dit wil dus voorkom asof die Appèlhof in Avenant v CSARS (2016) die hantering van 'produkte' wat omgeskakel word in ander produkte as gevolg van 'n vervaardigingsproses

verontagsaam het. Dit volg dus dat daar geen definitiewe riglyn of sekerheid bestaan ten opsigte van die term 'produk' wat gelyktydig betrokke is by ŉ boerdery en ŉ vervaardigingsproses nie (paragraaf 3.3.2). Dit kan gevolglik implikasies inhou vir produsente wat nie deel is van die wynbedryf nie soos byvoorbeeld die mielieboer en graanboer (paragraaf 3.3.2).

Lategan v CIR (1926) het ook 'n waardasiereël tot gevolg gehad omrede die huidige opgelope waarde op jaareinde (en nie die verwagte prys nie) die waarde was van die opgelope reg en dat hierdie verdiskonteerde waarde ingesluit moes word by die 'bruto inkomste'. In Avenant v CSARS (2016) was die opbrengs wat die wynboer na jaareinde kon behaal vir sy produk deurslaggewend om te bepaal of daar wel ŉ positiewe waarde op die pulp geplaas kon word op jaareinde (paragraaf 3.3.4). Derhalwe word dit voorgehou dat die bepaling van ŉ waarde van ŉ wyndruifvervaardiger se produk op jaareinde kompleks is (paragraaf 3.3.4). Die prys vir die produk word deur historiese gebeurtenisse beïnvloed, maar dit hou ook verband met ŉ toekomstige verwagting (paragraaf 3.3.4).

Die effek van die meng en vermenging van die pulp wat behoort het aan Dr Avenant met die pulp van ander lede van die koöperasie gee ook uiteindelik daartoe aanleiding dat die belastingpligtige gesamentlike eienaarskap in onverdeelde aandele van die pulp poel besit het sonder die bedoeling om eienaarskap oor te dra (paragraaf 3.3.3). Die lede van die koöperasie het nie hul produk verkoop of eienaarskap aan die koöperasie oorgedra nie, maar het wel besit afgestaan (paragraaf 3.3.3). Dit is egter nie duidelik of die beginsels van die koöperatiewe ondernemingsvorm oorweeg was tydens Avenant v CSARS (2016) nie (paragraaf 3.3.3).

Nieteenstaande die waardevolle bydrae wat die hof in Avenant v CSARS (2016) tot die Suid-Afrikaanse belastingwetgewing gemaak het, word dit egter betwyfel of dit van toepassing sal wees in alle omstandighede. Die uitspraak van die hof in hierdie saak moet dus oorweeg word in die konteks van die omstandighede waarin die belastingpligtige homself bevind het (paragraaf 3.3.4).

Ten slotte blyk dit ook duidelik te wees dat die hof in Avenant v CSARS (2016) die hantering van wanneer ŉ boerdery ŉ vervaardigingsproses sal word, vermy het (paragraaf 3.3.4). In die volgende hoofstuk word daar gefokus op hierdie onderliggende probleem wat sentraal staan in hierdie studie. Daar word dus in Hoofstuk 4 gepoog om vas te stel waar eindig boerdery-aktiwiteite en waar begin ŉ vervaardigingsproses met die oog op ŉ argument wat die uitbreiding van die omvang van die belasting wetgewing staaf.

HOOFSTUK 4: WAAR EINDIG BOERDERY-AKTIWITEITE EN WAAR BEGIN 'N VERVAARDIGINGSPROSES?

4.1 Inleiding

In die voorafgaande hoofstukke is die hantering van eindvoorraad vir twee verskillende aktiwiteite of bedrywighede wat deur belastingpligtiges beoefen word, naamlik boerderybedrywighede aan die een kant en vervaardigingsprosesse aan die ander kant, geëvalueer. Belastingwetgewing asook gesaghebbende regspraak is onderskeidelik bespreek in Hoofstuk 2 en 3 wat as basis dien vir hierdie hoofstuk.

Dit word voorgehou dat die aard van ŉ 'boerdery' en 'n 'vervaardigingsproses' beide daartoe aanleiding gee dat die onderskeid tussen hierdie bedrywighede problematies kan wees (Katzke, 2009:37). In sommige gevalle kan boerdery- en vervaardigingsprosesse deel vorm van ŉ aaneenlopende proses (Katzke, 2009:37). Die doel van hierdie hoofstuk is om te bepaal waar eindig boerdery-aktiwiteite sowel as waar begin ŉ vervaardigingsproses ten einde die sekondêre doelwit gemeld in subparagraaf 1.4.2 (iii) van hierdie studie aan te spreek.

Om die doel te bereik is onlangse uitsprake van howe ontleed wat ŉ beduidende impak op belastingwetgewing gehad het ten opsigte van ŉ 'boerdery' en 'n 'vervaardigingsproses'. Daar word eerste gekyk na wanneer boerdery-aktiwiteite beoefen of beëindig word alvorens daar gekyk word na wanneer ŉ vervaardigingsproses begin.

Laastens word aandag gegee aan die vraag of ŉ 'boerdery' en ŉ 'vervaardigingsproses' gelyktydig beoefen kan word. Kritiese bevindinge in hofsake word uitgelig ten einde te bepaal of ŉ belastingpligtige se bedrywighede die grense van ŉ 'boerdery' sal oorsteek na ŉ 'vervaardigingsproses'.

4.2 Wanneer word boerdery-aktiwiteite beoefen of beëindig?

4.2.1 CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd (2016)

Op 1 Maart 2016 het die Appèlhof in CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd (2016) die beslissing van die Hooggeregshof bekragtig dat die belastingpligtige se bedrywighede nie ŉ 'boerdery' behels het nie. Daar was aanvanklik deur die Belastinghof bevind dat die belastingpligtige (hierna verwys as Kluh) ŉ 'boerdery' beoefen het met die verkoop van sy eiendom alhoewel Kluh nie meer eienaarskap van die toerusting en saagmeule op die eiendom gehad het nie.

4.2.2 Feite van die saak

Steinhoff Southern Cape (Edms) Bpk (hierna verwys Steinhoff) het 'n ooreenkoms in 2001 met die Thesen Groep gesluit om ŉ bosbou-, hout- en laaghout vervaardigingsonderneming in Knysna te koop (CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd, 2016). Steinhoff se Europese houermaatskappy wou egter nie op daardie tydstip belê in onroerende eiendom in Suid-Afrika nie en het gevolglik 'n ooreenkoms aangegaan ingevolge waarvan Steinhoff al die roerende bates (insluitend die saagmeule) verkry het terwyl die onroerende eiendom, waarop die plantasie aanplantings gestaan het, aangeskaf was deur die Kluh (CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd, 2016).

Kluh was dus gebruik as 'n 'voertuig' wat op daardie stadium besit was deur ŉ Switserse finansieringsmaatskappy. Volgens die oorspronklike ooreenkoms moes Kluh R29,5 miljoen betaal vir die eiendom en toerusting (CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd, 2016). Die kosprys het bestaan uit grond (R11.6 miljoen), plantasie aanplantings (R12.5 miljoen) en toerusting (R5.4 miljoen). Kluh het die eienaarskap van die bates in Junie 2001 bekom en derhalwe die grond en plantasie aanplantings besit, maar die ander bates verkoop (CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd, 2016). Regter Ponnan het in sy uitspraak 'n uiteensetting gegee van die wyse waarop Kluh die eiendom besit het na die verkryging daarvan:

> Steinhoff was required to manage the plantation using best practice so that, what was described as, Forest Stewardship Council certification could be obtained, thereby ensuring that the timber would qualify for export to Europe. Steinhoff, which was responsible for fire protection, had insured the plantation against fire in the light of its obligation to restore the plantation to Kluh at the end of the arrangement. In the event, Kluh derived no income from the actual day-to-day plantation farming operations and incurred no corresponding day-to-day expenditure.

In 2003 het Steinhoff egter hul voornemens rakende die eienaarskap van grond in Suid-Afrika verander (CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd, 2016). In Februarie 2003 het Kluh 'n nuwe verkoopsooreenkoms met Steinhoff aangegaan (CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd, 2016). Regter Ponnan het die ooreenkoms as volg beskryf:

> The subject of the sale was described as being 'the plantation business', which was defined in clause 3.1 of the agreement as 'the business of commercial forestry operations, which includes the plantation sales assets, machinery and equipment and plantation contracts carried on by [Kluh] at the plantations and the plantation immovable property as defined, as a going concern.

Die betrokke partye het uiteindelik ŉ skikking op 1 Junie 2004 bereik waarop Steinhoff ingestem het om die eiendom vir R159 miljoen (waarvan R144,7 miljoen ten opsigte van die plantasie aanplantings was) vanaf Kluh te koop. Die *SAID* het belasting gehef op die opbrengs soos bedoel in paragraaf 14(1) van die Eerste Bylaag van die Inkomstebelastingwet (CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd, 2016). Paragraaf 14(1) van die Eerste Bylaag lui as volg:

> ...any amount received by or accrued to a farmer in respect of the disposal of any plantation shall, whether such plantation is disposed of separately or with the land on which it is growing, be deemed not to be a receipt or accrual of a capital nature and shall form part of such farmer's gross income.

Die Kommissaris was van mening in CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd (2016) dat hy by magte was om Kluh te belas op hierdie basis gebaseer op artikel 26(1) van die Inkomstebelastingwet, wat bepaal dat:

> The taxable income of any person carrying on pastoral, agricultural or other farming operations shall, in so far as it is derived from such operations, be determined in accordance with the provisions of this Act but subject to the provisions of the First Schedule.

4.2.3 Bevindinge deur die Regter

Nadat Regter Ponnan die uitspraak in die Belastinghof ondersoek het, het hy tot die gevolgtrekking gekom dat die Belastinghof onbillik was deur die werklike optrede van Kluh ten opsigte van die eiendom te verontagsaam (CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd, 2016). Die Belastinghof het wel ag geslaan op die dokumentêre bewyse, maar nie op die bewyse wat deur Kluh voorgehou was nie (CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd, 2016). Regter Ponnan het die volgende uitgelig:

> Thus from the very beginning Kluh wanted nothing to do with any farming operations. Quite apart from the fact that it had neither the appetite for the risks associated with farming nor the requisite skills, equipment and personnel to undertake farming operations, the whole raison d'être of Kluh's involvement was to acquire bare ownership of the land and the plantation, which Steinhoff was prevented from doing. That being so, it was hardly surprising that the full court answered, what it described as the 'threshold enquiry', thus (para 83):
>
> . . . Here, however, the appellant did not even start to conduct plantation operations. From the outset the appellant made the plantation available to Steinhoff so that the latter could conduct plantation operations for its own profit and loss.

Die Kommissaris het egter nie saamgestem met Regter Ponnan se siening nie en het as volg aangevoer:

> ...first, the purpose of paragraph 14(1) of the First Schedule to the Act is to extend tax liability by treating the proceeds of the disposal of a plantation as gross income; second, the mere disposal of a plantation by its owner constitutes the conduct of farming operations for purposes of s 26(1), irrespective of the extent to which the owner was involved in the actual conduct of farming operations prior to or separately from such disposal, and, third, the farming operations were conducted by Steinhoff 'on behalf of' Kluh.

Regter Ponnan het ten opsigte van die eerste probleem bevind dat die Kommissaris die wa voor die perde span en ten opsigte van paragraaf 14 as volg bevind:

> Paragraph 14(1) is a deeming provision which, on its own wording, only applies to a farmer in respect of such farmer's gross income. 'A farmer' in that provision is clearly a short-hand for a person carrying on farming operations as contemplated in s 26(1). Carrying on 'farming operations' as contemplated in s 26(1), is clearly the necessary prerequisite that triggers the applicability of the whole of the First Schedule, including the deeming provision in paragraph 14(1). It must follow that the deeming provision itself cannot be employed to determine whether or not a taxpayer is 'a farmer' or differently put 'a person carrying on farming operations'. Accordingly, the content of the deeming provision in paragraph 14(1) … **is the consequence of carrying on farming operations, and cannot itself be determinative of whether a person is or is not carrying on farming operations** i.e. whether a person is 'a farmer' as contemplated in paragraph 14(1). In short, **the deeming provision in paragraph 14(1), on its plain wording, only applies to farmers, and logically one cannot use the deeming provision itself to determine who is and who is not a farmer**.(klem bygevoeg)

Die tweede probleem dat die beskikking van grond en plantasie aanplantings 'n persoon 'n 'boer' sou maak vir doeleindes van paragraaf 14(1) van die Eerste Bylaag was as ongegrond beskou (CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd, 2016). Daar was bevind dat die *SAID* die doel van die bepaling verkeerd geïnterpreteer het. Regter Ponnan het hom hieroor as volg uitgelaat:

> Even where the taxpayer is a farmer, paragraph 14(1) contemplates that the proceeds of the disposal of a plantation are in fact of a capital nature. This is why a farmer's proceeds from the disposal of a plantation are deemed not to be of a capital nature and are required to be included in the farmer's gross income in terms of paragraph 14(1). Such proceeds are not 'captured by s 26(1)', as suggested by SARS, but simply included in paragraph 14(1). It may be so that s 26(1) brings the deeming provision in paragraph 14(1) into operation, **but it is wrong to say that the mere disposal of a plantation is therefore recognised as a farming operation.** It seems to me, that the presence or absence of what is signified by the 'carrying on of farming operations' as contemplated in s 26(1), and by the words 'a farmer' and 'such farmer's' in paragraph 14(1), must therefore be determined without placing any reliance on the deeming provision in paragraph 14(1). (klem bygevoeg)

Laastens was daar bevind dat Kluh nie 'n boerdery beoefen het deur middel van Steinhoff nie. Regter Ponnan het as volg gereageer:

> But, even if Steinhoff in some sense acted on behalf of Kluh, that would not make Kluh a farmer as contemplated in paragraph 14(1). On the facts, Kluh did not have the right to the yield of the plantation – it had granted this right to Steinhoff for the duration of the agreement. Kluh also did not have the use of the land and the plantation, which right it once again had granted to Steinhoff for the duration of the agreement between them. And Kluh did not derive any income from the land and the plantation, the use of which it had granted to Steinhoff to farm for its own benefit, on its own behalf, and for its own account. Thus, the only entity which could be regarded as a 'farmer' (as contemplated in paragraph 14(1)) in relation to the plantation owned by Kluh, was Steinhoff.

4.2.4 Gevolgtrekking

Alhoewel die Appèlhof in hierdie saak nie oorweeg het of die aktiwiteite van Steinhoff 'n vervaardigingsproses sou behels nie, word dit voorgehou dat hierdie saak nuttige riglyne vir die doeleindes van hierdie hoofstuk bied.

Die Belastinghof het gefokus op die beskrywings wat in dokumente voorgekom het, maar het die gedrag van Kluh ten opsigte van die eiendom verontagsaam (paragraaf 4.2.3). Die geheelbeeld van die spesifieke omstandighede het getoon dat Kluh nie 'boerderybedrywighede' beoefen het nie (paragraaf 4.2.3). In die lig van die howe se uitsprake is dit dus belangrik dat howe die bewyse voorhande in totaliteit oorweeg en nie net steun op die bevindings wat voortspruit vanuit sekere dokumente nie (paragraaf 4.2.3).

Dit is ook uitgelig deur die Appèlhof dat die bepalings vervat in artikel 26(1) van die Inkomstebelastingwet sal bepaal of die Eerste Bylaag van die Inkomstebelastingwet van toepassing sal wees op die spesifieke omstandighede en nie *vice versa* nie (paragraaf 4.2.3). Daar moet egter eers vasgestel word of die aktiwiteite van die belastingpligtige binne die trefwydte van artikel 26(1) sal val (paragraaf 4.2.3).

Die term "boer" in paragraaf 14(1) lei daartoe dat daar eers oorweeg moet word of die belastingpligtige aan die vereistes van artikel 26(1) voldoen het voordat die Eerste Bylaag van toepassing sal wees (paragraaf 4.2.3). Die Appèlhof in die saak was dus gemoeid met ’n tegniese aspek van die Inkomstebelastingwet en het beklemtoon dat artikel 26 onafhanklik staan van die Eerste Bylaag om vas te stel of ’n 'boerdery' beoefen sal word of nie (paragraaf 4.2.3).

4.3 Waar begin ’n vervaardigingsproses?

4.3.1 Inleiding

Die feit dat die omskrywing van ’n vervaardigingsproses ontbreek in die Inkomstebelastingwet het daartoe aanleiding gegee dat die uitsprake deur die howe oor die jare geraadpleeg was om vas te stel wanneer ’n vervaardigingsproses begin (Cloete, 2010:26). Dit word egter voorgehou dat geen enkele uitspraak bepalend is vir alle situasies nie, maar moet elke geval op sy eie meriete beoordeel word (Cloete, 2010:3).

In Western Platinum Ltd v Commissioner for South Africa Revenue Service (2004) het die Appèlhof verklaar dat die Inkomstebelastingwet geneig is om meer voordelig te wees vir belastingpligtiges wat betrokke is by boerdery-en-mynbedrywighede teenoor belastingpligtiges betrokke in ’n vervaardigingsproses. Die Inkomstebelastingwet maak byvoorbeeld voorsiening vir gunstige belastingkoerse en versnelde kapitaaltoelae wanneer 'n entiteit mynbedrywighede beoefen (Cloete, 2010:3). Om dus vir hierdie voordele te kwalifiseer moet daar aan die omskrywing van 'mynbedrywighede' of 'mynbou' voldoen word in artikel 15(a) van die Inkomstebelastingwet saamgelees met artikel 36 van die Inkomstebelastingwet. Vir doeleindes van hierdie gedeelte van die studie is die voordele beskikbaar vir mynbedrywighede nie verder ondersoek nie, maar is daar eerder oorweging gegee aan belastingpligtiges wat die voordele

beskikbaar vir 'mynbedrywighede' wil benut deur hul werkinge binne die omvang van 'mynbedrywighede' te probeer hou (met ander woorde buite die bestek van ŉ vervaardigingsproses). Dit het gevolglik die navorser in staat gestel om te bepaal waar 'mynbedrywighede' eindig en ŉ vervaardigingsproses begin.

4.3.2 CSARS v Foskor (2010)

Die onderskeid tussen mynbedrywighede en vervaardigingsprosesse was aanvanklik in CSARS v Foskor (2010) beklemtoon.

Die aard van mynbedrywighede en ŉ vervaardigingsproses maak die onderskeid dikwels problematies en vorm dit in sommige gevalle deel van ŉ aaneenlopende proses (Visser, 2019). Die vraag wat dus onstaan is op watter stadium in die proses het 'n mynwerker sy mineraal ontgin en wanneer het hy iets begin vervaardig as deel van 'n vervaardigingsproses.

Alhoewel die Appèlhof in hierdie saak nie geïdentifiseer het waar die mynbedrywighede eindig en wanneer die vervaardigingsproses begin het nie, het die probleme in die saak nogtans gelei tot die implementering van nuwe wetgewing (Janse van Rensburg & Van Niekerk, 2012:143).

Artikel 15A van die Inkomstebelastingwet lui as volg:

> For the purposes of section 22, trading stock related to mining operations—
>
> (a) includes anything that is—
>
> (i) won or in any other manner acquired during the course of mining operations by a taxpayer for the purposes of extraction, processing, separation, refining, beneficiation, manufacture, sale or exchange by the taxpayer or on the taxpayer’s behalf; and
>
> (ii) taken into account as inventory in terms of South African Generally Accepted Accounting Practice; and
>
> (b) must not be valued at an amount less than the amount so taken into account.

Beide die Belastinghof en die Appèlhof moes vasstel of Foskor se aktiwiteite mynbou of vervaardiging behels (CSARS v Foskor, 2010). Die belangrikste vraag wat die Appèlhof egter moes beantwoord in CSARS v Foskor (2010), was of die fosfaatdraende ertsvoorraad op jaareinde deel gevorm het van 'n vervaardigingsproses.

Visser (2019) huldig die mening dat die woord 'handelsvoorraad' op jaareinde ook sinoniem is met opgehoopte reserwes van iets wat nog gebruik moet word op jaareinde, terwyl mynhope normaalweg 'n opeenhoping is van iets wat reeds gebruik was. Mynhope kan ook 'handelsvoorraad' op jaareinde word deur die verandering van die oorspronklike bedoeling, soos

byvoorbeeld mynhope wat verder ontgin word of van die hand gesit moet word (Visser, 2019). Hierdie verandering van bedoeling word onder andere verder na gekyk.

4.3.3 Feite van die saak

Foskor het gedurende 1952 die regte verkry om basisminerale (wat fosfate insluit) te myn op grond wat aan die Staat behoort het (CSARS v Foskor, 2010). Phalaborwa Mining Co Ltd (hierna verwys as PMC) het ook die reg verkry om koper en ander basisminerale (behalwe fosfor minerale) te myn gedurende 1963 op dieselfde grond waarop Foskor 'n reg besit het (CSARS v Foskor, 2010).

Aangesien koper en fosfate op dieselfde grond geleë was, het Foskor en PMC 'n *"extension-100F"* -ooreenkoms aangegaan op 8 Oktober 1979 (CSARS v Foskor, 2010). Ingevolge hierdie ooreenkoms het PMC die erts uit die aarde gehaal en het Foskor 'n gedeelte van die onkoste vir die myn daarvan gedek (CSARS v Foskor, 2010). Die fosfaatdraende rots wat deur PMC uitgehaal was, was beskikbaar gestel aan Foskor om fosfate te ontgin (CSARS v Foskor, 2010).

Die bedoeling van die ooreenkoms was om tot maksimum voordeel vir beide entiteite te wees. Dit het PMC toegelaat om te konsentreer op die myn van koper en Foskor op die fosfaatdraende erts (ook genoem foskoriet) (CSARS v Foskor, 2010). PMC het onderneem om die foskoriet as 'n byproduk van sy koper-mynbedrywighede te myn en om die erts af te lewer by Foskor. Foskor het op sy beurt ingestem om te betaal vir die myn- en vervoerkostes. Foskor het eers die eienaar van die erts geword sodra aflewering daarvan plaasgevind het. Daarna het Foskor die fosfate en ander minerale uit die erts ontgin om aan kliënte wêreldwyd te verkoop (CSARS v Foskor, 2010).

Aan die einde van elke belastingjaar het Foskor ertsvoorraad voorhande gehad (CSARS v Foskor, 2010). Die *SAID* was van mening dat die bedrae wat die koste van die ertsvoorraad verteenwoordig by Foskor se inkomste ingesluit moes word as eindvoorraad (CSARS v Foskor, 2010). Die dispuut in hierdie saak het ontstaan as gevolg van die insluiting van R203 205 437 in Foskor se belasbare inkomste vir die jaar van aanslag wat geëindig het op 30 Junie 1999. Die Kommissaris het aangevoer dat die bedrag die eindvoorraad verteenwoordig in terme van artikel 22 saamgelees met artikel 1 van die Inkomstebelastingwet (CSARS v Foskor, 2010). Die belastingpligtige was onsuksesvol in sy beswaar teen die insluiting van hierdie bedrae by sy belasbare inkomste. Die saak is deur die Belastinghof aangehoor wat wel ten gunste van Foskor bevind het in hierdie saak. Die saak was daarna deur die Kommissaris op appèl geneem. Die Appèlhof het Foskor se bedrywighede as 'n 'proses van vervaardiging' beskou wat tot gevolg gehad het dat die bedrag van R203 205 437 Foskor se 'bruto inkomste' verhoog het (CSARS v Foskor, 2010).

4.3.4 Mynbedrywighede

Mynbou en mynbedrywighede word in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet omskryf as: "Include every method or process by which any mineral is won from the soil or from any substance or constituent thereof".

Volgens Visser (2019) kan mynbedrywighede onderskei word van 'n vervaardigingsproses deurdat mynbedrywighede bestaan uit die verwydering van 'n natuurlike mineraal of verbinding uit die grond of erts sonder dat sodanige mineraal geproduseer of verkry word. Die hof het in Inkomstebelastingsaak 1455 (1989) die onderskeid soos volg beklemtoon:

> ...gold and diamond is already in the earth. One merely isolates it. In the case of iron production the iron is not in the ore. Iron oxide is. The iron is produced by an industrial process and not a mining process.

In bogemelde uitspraak moes die goud en diamante wat reeds in die aarde was eers geïsoleer word van die aarde om as 'mynbedrywighede' beskou te word (Inkomstebelastingsaak 1455, 1989). In die Inkomstebelastingsaak 13686 (2017) was die vraag aan die hof voorgehou of die belastingpligtige 'mynbedrywighede' beoefen het. Die belastingpligtige was 'n kontrakteur wat rou erts onttrek het namens die eienaars van mynregte (Inkomstebelastingsaak 13686, 2017). Die *SAID* se siening was dat die belastingpligtige inkomste verkry het vanaf dienste gelewer aan sy kliënte wat mynregte besit het (Inkomstebelastingsaak 13686, 2017). Die belastingpligtige het dus volgens die *SAID* nie inkomste ontvang vanaf 'mynbedrywighede' soos omskryf in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet nie en kon gevolglik nie aanspraak maak op die toelaatbare aftrekkings ingevolge artikel 15 saamgelees met artikel 36 nie (Inkomstebelastingsaak 13686, 2017). Die hof het die volgende voorgehou ten opsigte van die probleem in hierdie saak:

> It is well established that, in law, the mere extraction of a mineral from its natural state does not result in the production of income even though self-evidently expenditure, including capital expenditure, must have been incurred to achieve the result. What is required is an engagement in the trade of mining. This trade typically would include the selling of the minerals so extracted with the logical risks attendant on such a business.

4.3.5 Vervaardigingsproses

Die Appèlhof het in CSARS v Foskor (2010) na SIR v Safranmark (Pty) Ltd (1982) verwys wat die volgende riglyn gegee het wat 'n "proses van vervaardiging" sal behels:

> Process of manufacture is an action or series of actions directed to the production of an object or thing **which is different from the materials or components which went into its making** [which] appears to have been gradually accepted. The emphasis has been laid on the difference between the original material and the finished product. (klem bygevoeg)

Op grond van hierdie beskrywing moet daar dus 'n proses (aktiwiteit of reeks aktiwiteite) wees waar die oorspronklike materiaal wat in die proses gebruik word, verskil van die finale produk. Daar sal dus 'n vervaardigingsproses onmiddellik tot stand kom op die tydstip waarop dit bevestig kan word. Derhalwe sal die bepalings van artikel 22 saamgelees met artikel 1 van die Inkomstebelastingwet van toepassing wees op die hantering van handelsvoorraad aan die einde van die betrokke belastingjaar.

4.3.6 Bevindinge vanuit CSARS v Foskor (2010)

Die belastingpligtige was onsuksesvol in sy beswaar teen die insluiting van hierdie bedrae by sy belasbare inkomste. Die saak is toe deur die Belastinghof aangehoor wat wel ten gunste van Foskor bevind het (CSARS v Foskor, 2010). Die Belastinghof het die prosesse wat deur Foskor uitgevoer word beskryf as:

> ...the extraction or winning of the phosphates, without a different finished product emerging. What is sold to customers is the phosphates originally found in the phosphate-bearing ore. All that occurs is a process which liberates the mineral particles from the ore and which separates the mineral.

Die Belastinghof het verwys na 'n 'proses van myn' met die beskrywing van Foskor se bedrywighede:

> Approximately 183 million metric tonnes of ore consisting of phosphate-bearing rock were allocated and dumped by YMC for further **mining** by the appellant..... 'Appellant **mines** the phosphates and other minerals from the ore... (klem bygevoeg)

Die saak was toe deur die Kommissaris op appèl geneem. Die Appèlhof het egter verwys na 'n 'proses van vervaardiging' met die beskrywing van Foskor se bedrywighede:

> Between the 1979 and 1998 tax years approximately 183 million metric tons of foskorite were allocated and dumped by PMC for further **processing** by Foskor... From the ore dumped by PMC Foskor extracted phosphates and other minerals by way of the following processes... Between the 1979 and 1998 tax years approximately 183 million metric tons of foskorite were allocated and dumped by PMC for further **processing** by Foskor. (klem bygevoeg)

Die 'proses van vervaardiging' wat deur Foskor toegepas was nadat die erts afgelaai was, het gelei tot die vrystelling van die mineraal apatiet, uit die erts (CSARS v Foskor, 2010). Die Appèlhof het die proses soos volg beskryf:

> ...the phosphate-bearing ore is loaded and hauled to a primary crusher and then conveyed to secondary and tertiary crushers for further crushing;
>
> the crushed material is then conveyed to Rod and Ball mills for milling to liberate the mineral particles from the ore;
>
> the pulp containing the minerals is then pumped to a flotation plant where the minerals of economic importance are separated by means of three metallurgical processes,

> namely, a froth flotation process, a magnetic concentration step and a gravity separation process;
>
> the product from these processes are various concentrates. The phosphate concentrate which is the main object of the enterprise is then dried and stockpiled.

Die Appèlhof was ook gevra om die definisie van 'handelsvoorraad' in die Inkomstebelastingwet te ondersoek. Dit moes bepaal of sekere ertsvoorrade as handelsvoorraad beskou sou word (CSARS v Foskor, 2010). Die Appèlhof het bevind dat Foskor se verwerking van die erts voldoende was om 'n vervaardigingsproses te vorm. Dit het dus gevolg dat die erts aangekoop was vir vervaardigingsdoeleindes en was dit beskou as handelsvoorraad. Die *SAID* se appèl was dus gehandhaaf en die bedrag van ongeveer R200 miljoen is by Foskor se inkomste ingesluit (CSARS v Foskor, 2010).

Die Appèlhof in CSARS v Foskor (2010) het ook benadruk dat die vraag of 'n bepaalde proses 'n vervaardigingsproses is, feitelik van aard is. Daar is geen definitiewe toets nie en elke geval moet op sy eie meriete beoordeel word (CSARS v Foskor, 2010). 'n Belangrike oorweging is die omvang van die verandering tussen die aard van die betrokke grondstowwe en die eindproduk. Die Appèlhof het beklemtoon dat ʼn vervaardigingsproses sal 'n wesenlike verandering in die aard tot gevolg hê (CSARS v Foskor, 2010).

4.3.7 Ander onlangse bevindinge

In die onlangse Benhaus Mining (Pty) Ltd v CSARS (2019), was die vraag waaroor die Appèlhof uitsluitsel moes gee of die appellant (hierna verwys as Benhaus) mynbou- of mynbedrywighede beoefen het. Alhoewel die Appèlhof bevind het dat Benhaus betrokke was by mynbedrywighede, was die bevindinge in hierdie saak deurslaggewend vir belastingpligtiges wat nie in besit was van mynregte nie (Mukumba & Louw, 2019). Benhaus was ʼn kontrakteur wat betrokke was by die ontginning van chroom en het sy dienste aan verskillende partye gelewer wat mynregte besit het (Benhaus Mining (Pty) Ltd v CSARS, 2019). Die *SAID* het die aftrekking van kapitale ontwikkelingskostes, wat deur Benhaus geeis was ingevolge artikel 15 van die Inkomstebelastingwet (wat op persone van toepassing is wat mynbou- of mynbedrywighede beoefen), nie toegelaat nie. Die *SAID* was van mening dat Benhaus nie betrokke was by die totale omvangryke ontginningsproses van chroom nie en derhalwe nie inkomste verdien het uit mynbou, maar eerder 'n diensverskaffer was aan iemand wat mynbedrywighede beoefen het (Benhaus Mining (Pty) Ltd v CSARS, 2019). Die *SAID* se argument het gedraai rondom die punt dat mynbou 'n risiko gedrewe besigheid was wat 'n aantal jare neem voordat inkomste verdien word (Benhaus Mining (Pty) Ltd v CSARS, 2019). Die toelaes beskikbaar aan mynbedrywighede was ontwerp om mynbou ontwikkeling te stimuleer. Die *SAID* het geargumenteer dat kontrakteurs onmiddellik opbrengste verdien uit hul bedrywighede en geen risiko dra nie. Dit was voorgehou dat hul nie

geregtig was op die mynbou-aansporings wat deur die *SAID* gebied word nie (Benhaus Mining (Pty) Ltd v CSARS, 2019).

Die aktiwiteite van Benhaus was soos volg voorgehou deur Regter Lewis:

> [11] The services that Benhaus rendered included establishing sites for open cast mining, and fencing them off; constructing workshops; constructing and maintaining access roads, and primary and secondary haul roads; removing topsoil and stockpiling it in designated areas; excavating and stockpiling material extracted from the ground; removing waste; constructing storm water drainage; blasting mineral-bearing ore; delivering the ore to the client's premises for processing; and rehabilitating the mining area after extraction.
>
> [12] The essence of the contracts between Benhaus and its clients was to extract the mineralbearing ore (the mineral being chrome) on behalf of the client in return for a fee calculated at a rate per ton of chrome-bearing ore that was delivered to the client's processing plant…

Regter Lewis het voorts die volgende opmerking in die verbygaan gemaak*:*

> See too Richards Bay Iron and Titanium (Pty) Ltd v CIR 1996 (1) SA 311 (A) and CSARS v Foskor [2010] ZASCA 45; [2010] 3 All SA 594 (SCA), both of which dealt with the question whether ore extracted by one entity and delivered to another for processing, constituted trading stock in the hands of the latter for the purposes of ss 1 and 22 of the Act. This court found that the entity that extracted the ore was the miner and that the entity that processed it into an entirely different state was not.

Die *SAID* het aangevoer dat bogemelde opmerking nie van toepassing was op die saak voorhande nie waarop Regter Lewis geantwoord het:

> That is true. But their importance lies in the fact that this court has long recognized that the process of extraction amounts on its own to a mining operation and the processing of the ore is a different one.

Dit blyk dus dat die ontginning van ’n mineraal onafhanklik staan van 'n vervaardigingsproses (Mukumba & Louw, 2019).

4.3.8 Gevolgtrekking

Die omskrywing van 'mynbedrywighede' teenoor die omskrywing van 'n 'vervaardigingsproses' is ondersoek. Daar is bevind dat die toevoeging van artikel 15A tot die Inkomstebelastingwet (’n artikel wat toegevoeg is tot die wet as gevolg van die probleme wat deur die *SAID* in CSARS v Foskor (2010) ondervind was) steeds nie die onderskeid tussen 'mynbedrywighede' en 'n 'vervaardigingsproses' kon uitlig nie (paragraaf 4.3.2).

CSARS v Foskor (2010) lig die feit uit dat die myn van ’n mineraal en die daaropvolgende vervaardiging van die mineraal in iets nuuts heel dikwels as deel van ’n aaneenlopende proses plaasvind, wat dikwels moeilik onderskei word van mekaar (paragraaf 4.3.6). Daar bestaan egter

geen definitiewe toets wat uitsluitsel gee wanneer ŉ vervaardigingsproses begin nie, alhoewel elke geval op sy eie meriete beoordeel moet word (paragraaf 4.3.6). 'n Belangrike oorweging is die omvang van die verandering tussen die aard van die grondstowwe en die eindproduk (paragraaf 4.3.6).

Daar is gevind dat die ontginning van ŉ mineraal en die vervaardiging daarvan aparte prosesse behels (paragraaf 4.3.7). Dit blyk dat die ontginning van ŉ mineraal onafhanklik staan van 'n vervaardigingsproses (paragraaf 4.3.7). Presies wanneer iets 'ontgin' word as deel van 'mynbedrywighede' is onduidelik (paragraaf 4.3.6).

4.4 Kan ŉ belastingpligtige ŉ 'boerdery' en ŉ 'vervaardigingsproses' gelyktydig beoefen?

4.4.1 Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others (1949)

In hierdie saak het die belastingpligtige (hierna genoem KWV) bestaan uit ŉ koöperatiewe boerdery maatskappy wat se lede hoofsaaklik uit boere bestaan het (Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others, 1949). Die KWV was van voorneme om sy wynmakery uit te brei as gevolg van die toenemende vraag na wyn en brandewyn. Groot bedrae was aangewend om die kapasiteit van die aanleg te vergroot om sodoende die lede se 'produkte' te kon hanteer. Die KWV het gepoog om die kapitale besteding, wat die verhoging van die aanleg se kapasiteit bewerkstellig het, af te skryf teenoor die belasbare inkomste deur gebruik te maak van die toepaslike wetgewing wat aan boere beskikbaar is vir die aangaan van kapitale ontwikkelingskostes (Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others, 1949).

Die verdediging in hierdie saak het geargumenteer dat KWV nie betrokke was by ŉ 'boerdery' nie omrede ŉ persoon slegs by een bedryf betrokke kan wees op ŉ gegewe tydstip (Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others, 1949). Die Appèlhof het egter bevind dat dit wel moontlik was om by meer as een bedryf betrokke te wees:

> ...it was a matter of degree whether a person who admittedly carries on a particular industry is also carrying on one or more other industries.

Daar was aangevoer deur die regspan van die KWV dat die feite in hierdie saak toon dat wynboere as deel van hul boerderybedrywighede normaalweg tenke vir hul wynkoöperasies voorsien en dat persone wat sulke tenke oprig gevolglik in boerderybedrywighede in diens geneem word (Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council

for the Building Industry and Others, 1949). Alhoewel die Appèlhof saamgestem het dat die voorbeeld van werknemers van 'n onafhanklike kontrakteur (wat deur 'n boer gebruik word om die boer se lande te ploeg) se werksaamhede as boerdery van aard geklassifiseer kon word, was die volgende uitspraak egter gelewer:

> An operation when performed by or on behalf of a farmer may be a farming operation, but when the same operation is performed by or on behalf of a person who is not a farmer, that operation cannot, in my view, be regarded as a farming operation. The construction of wine receiving tanks in the present case is not being performed by or on behalf of a farmer: it is being performed by a cooperative agricultural company who is not a farmer.

Bogenoemde uitspraak het daartoe aanleiding gegee dat die appèl van die hand gewys was en is KWV nie as 'n 'boer' geklassifiseer nie (Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others, 1949). Derhalwe was KWV nie geregtig op die toelaatbare aftrekbare kapitale ontwikkelingskoste wat aan 'n 'boer' beskikbaar is nie (Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others, 1949). Regter Centlivres het die aard van wynboerdery as volg beskryf:

> Wine farming consists of a number of different operations, such as cultivation of vineyards, pruning of the grape vines, rendering the vines free from disease, gathering the crop, pressing the grapes into wine and probably delivering the finished product to the 'first buyer'.

Die beginsel van 'boerderybedrywighede' is ook in hierdie saak uitgelig:

> ...whether a person is employed in "farming operations" turns, not upon the nature of a joint enterprise in which the performer of the operations and his employees are engaged, but upon the nature of the operations performed.

4.4.2 Kritiese bevindinge vanuit hierdie saak

Die Appèlhof het heel eerste bevestig dat 'n belastingpligtige meer as een bedryf (met boerdery wat een van hul is) kan beoefen op 'n gegewe tydstip alhoewel elke saak op sy meriete beoordeel moet word. Die Appèlhof was ook van mening dat 'n belastingpligtige moet bewys dat hy 'n 'boer' is wat 'n 'boerdery' beoefen, maar dat hy ook vervaardigingsaktiwiteite (hierna genoem 'post-boerdery-aktiwiteite') moet uitvoer om sy produk te verkoop (Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others, 1949).

Daar was verder bevind dat een bedryf aanvullend tot die ander bedryf kan wees. Die Appèlhof het ook bevind dat belastingpligtiges wat post-boerdery-aktiwiteite binne die bestek van hul boerdery-bedrywighede wil inbring, hul argument kan versterk indien hul kan bewys dat die aktiwiteite 'n integrale deel van hul boerdery is sonder 'n onafhanklike bestaan (Ko-operatiewe

Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others, 1949). Die belastingpligtige kan dus argumenteer dat die kelder die finale stap van die boerdery is (met ander woorde ’n integrale deel vorm) en dat dit streng gebruik word vir sy eie boerdery produk (met ander woorde dit het geen onafhanklike bestaan in ’n kommersiële hoedanigheid apart van sy boerdery nie) (Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others, 1949).

Die Appèlhof het verder bekragtig dat die aflewering of verspreiding van die finale produk (wyn) 'n deel van die wynboerdery uitmaak, en sodoende erken dat sulke 'post-boerdery-aktiwiteite' ook binne die bestek van 'boerdery-bedrywighede' kan wees (Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others, 1949). Nog 'n belangrike beginsel uit hierdie saak is dat 'n belastingpligtige wat 'n regsentiteit is (bv. ’n maatskappy), wat poog om te argumenteer dat aktiwiteite wat hy onderneem 'boerdery' bedrywighede uitmaak, moet verseker dat dit sy eie aktiwiteite is waarna verwys word, en nie dié van sy 'lede' (bv. aandeelhouers) nie. Die feit dat ’n maatskappy ’n onafhanklike regspersoon is wat onderskei word van sy 'lede' sal teweegbring dat die aard van die lede se aktiwiteite by implikasie nie aan die maatskappy toegereken kan word nie (Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others, 1949).

Bogenoemde bevindinge in Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others (1949) bevestig dus uiteindelik dat 'n 'vervaardigingsproses' ('post-boerdery-aktiwiteite') opgeneem kan word binne die bestek van 'boerderybedrywighede' (Grotepass, 2018:77). Sulke post-boerdery-aktiwiteite moet egter beperk word tot die gebruik van die belastingpligtige se eie 'produkte' en sluit nie 'produkte' van derde partye in nie (Grotepass, 2018:78).

4.4.3 Gevolgtrekking

Vanuit Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others (1949) is dit duidelik dat 'n boer in sekere gevalle nie sy finale produk kan verkoop sonder om 'boerdery' en 'vervaardiging' in sy onderneming te kombineer nie. Die 'produkte' is net so integraal in die onderneming soos die vervaardiging van 'produkte' wat aan die uiteindelike verbruiker verkoop word.

4.5 Samevattend

Die doel van hierdie hoofstuk was om sover moontlik beginsels te identifiseer wat die wyndruifvervaardiger sal help om te bepaal wanneer boerdery-aktiwiteite eindig en wanneer ’n vervaardigingsproses begin. Die formulering van hierdie doel word as kompleks beskou en blyk

dit daar geen algemene reël bestaan nie. Elke saak moet derhalwe op eie meriete beoordeel word deur te kyk na die geheelbeeld van die omstandighede.

Regspraak toon aan dat 'n 'boer' nie die eienaar van die grond hoef te wees nie, maar moet hy/sy die reg daartoe tesame met die opbrengs daarvan geniet (paragraaf 4.2.4). 'n 'Boerdery' kan beëindig word indien dit uitgevoer word deur of namens iemand wat nie 'n 'boer' is nie (paragraaf 4.4.2). Regspraak toon verder aan dat 'n 'vervaardigingsproses' sal ontstaan op die tydstip waarop die finale produk verskil van die oorspronklike materiaal wat in die proses gebruik is (paragraaf 4.3.6). Dit was ook uitgelig in onlangse regspraak dat die ontginning van 'n mineraal 'n aparte proses sal behels en dus onafhanklik staan van 'n vervaardigingsproses (paragraaf 4.3.7).

Voorts blyk dit dat 'n wynboer se vervaardigingsproses of 'post-boerdery-aktiwiteite' (wat insluit *"pressing the grapes into wine and delivering the finished product to the 'first buyer")* nie onafhanklik bestaan van 'n wynboer se bedrywighede nie, en kan hierdie aktiwiteite binne die omskrywing van 'boerdery-bedrywighede' gebring word (paragraaf 4.4.2). Daar kan egter geargumenteer word dat die stigting van al meer koöperatiewe maatskappye weens ekonomiese redes, die gemiddelde wynboer se onafhanklikheid en 'post-boerdery-aktiwiteite' buite die bestek van 'boerderybedrywighede' neem.

Die volgende hoofstuk is 'n samevatting van die bevindinge in Hoofstuk 2, 3 en 4 met betrekking tot belastingwetgewing van Suid-Afrika en die gesaghebbende uitsprake van howe. 'n Aanbeveling word ook gegee oor sekere faktore wat oorweeg moet word om die Suid-Afrikaanse wetgewing uit te brei.

HOOFSTUK 5: ALGEMENE SAMEVATTING, SLOT EN AANBEVELINGS VIR VERDERE NAVORSING

5.1 Inleiding

Produksie en verkope in die landbousektor word deurlopend op grond van die vraag en aanbod na produkte aangepas, maar dit is egter selde op ŉ bepaalde tydstip presies gelyk aan mekaar (Kleynhans, 2011:72). Die verskil tussen vraag en aanbod word normaalweg in die verandering van voorraad weerspieël (Fourie, 2019). 'n Toename in die vlak van voorraad beteken dat 'n deel van produksie nie verkoop is nie (Fourie, 2019). Dit is onafwendbaar dat wynboere ŉ toename in voorraadvlakke sal ervaar as gevolg van die tempo van verandering in Suid-Afrika wat al hoe meer ŉ drastiese verskuiwing vanaf landbouprodukte na die handel in vervaardigde goedere toon (Fourie, 2019). Elke belasting of heffing op landbou-insette soos byvoorbeeld op brandstof, water, grond en arbeid dra by om landbou minder mededingend te maak en beperk die landbousektor se vermoë om by te dra tot welvaartskepping (Fourie, 2019).

5.2 Samevattend

In Hoofstuk 1 is ŉ inleidende fokus geplaas op wyndruifprodusente wat toenemend betrokke raak by aktiwiteite wat nie normaalweg as boerdery-aktiwiteite bekend staan nie. Die omvang van die wynbedryf asook die verhouding tussen ŉ landbouprodusent en 'n koöperasie is ook bespreek (paragraaf 1.1.2). Gevolglik gee dit daartoe aanleiding dat daar tans onsekerheid bestaan in die praktyk oor die hantering van ŉ produk op jaareinde wat deel vorm van ŉ vervaardigingsproses en ŉ boerdery (paragraaf 1.2).

In Avenant v CSARS (2016) het die Appèlhof bevind dat wyndruiwe wat op jaareinde reeds afgelewer is by die koöperatiewe wynkelder teen die distilleerwynprys ingesluit moes word op die inkomstebelastingopgawe van die belastingpligtige. Die belastingopgawe van die belastingpligtige het egter geen bedrag getoon ten opsigte van sy eindvoorraad vir die 2009 oesjaar nie. Die belastingpligtige was van mening dat sy produk (die geoeste druiwe wat aan die koöperasie gelewer was op 28 Februarie 2009 en gepers was tot pulp) reeds deel gevorm het van die wynmaakproses en dat hy gevolglik nie meer eienaarskap daaroor gehad het nie. Die belastingpligtige was ook verder van mening dat die pulp, waarvan sy druiwe deel was, op 28 Februarie 2009 geen waarde gehad het nie. Die uitspraak in hierdie saak het gevolglik implikasies vir die breër boerdery gemeenskap teweeg gebring en was die primêre doelwit van hierdie navorsingstudie om vas te stel of wetgewing tans vir die wyndruifvervaardiger ŉ oplossing bied vir die oorgang tussen boerdery en vervaardiging (paragraaf 1.4.1).

Om hierdie doelwit te bereik was die onderskeie sekondêre doelwitte as volg aangespreek:

Hoofstuk 2 gee 'n oorsig van die hantering van eindvoorraad vir belastingdoeleindes ten opsigte van ŉ boerdery asook ŉ vervaardigingsproses. Die doel was om ŉ vergelyking te tref tussen wetgewing van toepassing op ŉ boer en ŉ vervaardigingsonderneming. Daar was gevind dat geen wetgewing bestaan wat die hantering van eindvoorraad aanspreek ten opsigte van 'n wynboer se 'produk' wat gemeng word met die 'produk' van ander wynboere op jaareinde tydens die wynmaakproses nie (paragraaf 2.5). Indien wyn-in-proses op jaareinde bemarkbaar is, kan dit as die 'produk' van die wynboer beskou word (paragraaf 2.2.3).

Daar is ook gevind in Hoofstuk 2 dat die onvoltooide werk van ŉ vervaardigingsonderneming, wat nie verkoopbaar is nie, dit nie uitsluit van die omskrywing van 'handelsvoorraad' nie (paragraaf 2.3.3). 'n Vraag wat ontstaan is of die wyn-in-proses aan die einde van die jaar van aanslag as inkomste beskou sal word en indien wel, op watter basis dit waardeer gaan word vir inkomstebelastingdoeleindes (paragraaf 2.4).

In Hoofstuk 3 is fokus geplaas op die onsekerhede wat in Hoofstuk 2 na vore gekom het deur die bevindinge in Avenant v CSARS (2016) uit te lig. Hierdie hofsaak kon nie ŉ onweerlegbare oplossing bied vir die omstandighede waarin die wyndruifvervaardiger homself bevind nie, maar het nogtans ŉ waardevolle bydrae tot hierdie studie gemaak.

In Lategan v CIR (1926) is daar beslis dat die 'reg om in die toekoms betaling te ontvang' ook eiendom met 'n geldwaarde uitmaak (paragraaf 3.2.3). Lategan v CIR (1926) het ook 'n tydsberekeningreël gevestig deur te stel: *"accrued to or in favour of " means "to become entitled to"* (paragraaf 3.2.3). Voorts is vasgestel dat daardie bedrae ten opsigte waarvan 'n belastingpligtige die reg verkry om betaling te eis in 'n toekomstige jaar van aanslag, gedurende daardie jaar van aanslag toegeval het en sal dit geag deel vorm van die belasbare inkomste vir die betrokke jaar (paragraaf 3.2.3).

Lategan v CIR (1926) het ook 'n waardasiereël tot gevolg gehad omrede die huidige opgelope waarde op jaareinde (en nie die verwagte prys nie) die waarde was wat aan die opgelope reg toegereken is en moes hierdie verdiskonteerde waarde by 'bruto inkomste' ingesluit word (paragraaf 3.2.2). In Avenant v CSARS (2016) was die opbrengs wat die wynboer na jaareinde (verwagte prys) kon behaal het vir sy produk deurslaggewend om te bepaal of daar wel ŉ positiewe waarde op die pulp geplaas kon word op jaareinde (paragraaf 3.3.4). Derhalwe word geargumenteer dat die bepaling van ŉ waarde van ŉ wyndruifvervaardiger se produk op jaareinde kompleks is.

Dit is nie duidelik of die beginsels van die koöperatiewe ondernemingsvorm oorweeg was tydens Avenant v CSARS (2016) nie. Die omskrywing van die term 'maatskappy' sluit ook in enige koöperasie. 'n Koöperasie is dus 'n afsonderlike regspersoon wat se belastingaanspreeklikheid afsonderlik van sy lede bereken moet word (paragraaf 3.3.3). Volgens die Appèlhof het die meng en vermenging van die pulp wat behoort het aan die belastingpligtige by die koöperasie met die pulp van ander lede van die koöperasie daartoe aanleiding gegee dat die belastingpligtige gesamentlike eienaarskap in onverdeelde aandele van die pulp poel besit het sonder die bedoeling om eienaarskap oor te dra (paragraaf 3.3.3). Gevolglik moes die belastingpligtige die waarde van die fraksionele eienaarskap in die pulp op jaareinde insluit by sy belasbare inkomste (paragraaf 3.3.4).

Die Appèlhof het ook in Avenant v CSARS (2016) uitgelig dat die mate waarin die identiteit van 'n natuurlike produk deur die een of ander vorm van behandeling verander kan word totdat dit nie meer 'produkte' sal behels van die 'boer' nie, sal afhang van die produk self asook die aard en omvang van die verwerking waaraan dit onderworpe is. Die Appèlhof het egter die hantering van wanneer ʼn boerdery ʼn vervaardigingsproses word, vermy (paragraaf 3.4). Dit word as die onderliggende probleem van hierdie studie beskou.

In Hoofstuk 4 is die ontwikkeling vanuit ʼn teoretiese grondslag benadering aangepak ten einde te bepaal wanneer boerdery-aktiwiteite bestaan of beëindig sal word en wanneer ʼn vervaardigingsproses sal begin. Dit word voorgehou dat die aard van ʼn 'boerdery' en 'n 'vervaardigingsproses' beide daartoe aanleiding kan gee dat die onderskeid tussen hierdie bedrywighede problematies kan wees (paragraaf 4.1).

Dit blyk dat die onderliggende aktiwiteite van ʼn belastingpligtige in sy geheel oorweeg moet word alvorens dit as ʼn 'boerdery' sal konstitueer (paragraaf 4.2.4). 'n 'Boer' hoef nie die eienaar van die grond te wees nie, maar moet die reg op die gebruik van die grond tesame met die opbrengs daarvan geniet (paragraaf 4.2.4). ʼn 'Boerdery' kan egter beëindig word indien dit uitgevoer word deur of namens iemand wat nie 'n 'boer' is nie (paragraaf 4.4.2).

Daar is ook ondersoek ingestel na belastingpligtiges wat poog om hul aktiwiteite buite die bestek van ʼn vervaardigingsproses te hou om die belastingvoordele beskikbaar vir belastingpligtiges betrokke in mynbedrywighede te benut (paragraaf 4.3.2). Daar is bevind dat die vraag of 'n bepaalde proses 'n vervaardigingsproses is, feitelik van aard is en dat daar geen definitiewe toets bestaan om te bepaal wanneer mynbedrywighede sal eindig en ʼn vervaardigingsproses sal begin nie (paragraaf 4.3.8). 'n Belangrike oorweging is die omvang van die verandering tussen die aard van die betrokke grondstowwe en die eindproduk (paragraaf 4.3.6). ʼn Vervaardigingsproses sal 'n verandering in die aard tot gevolg hê en daartoe bydrae dat die finale produk wesenlik verskil

van die oorspronklike materiaal wat in die proses gebruik is (paragraaf 4.3.6). Onlangse regspraak het ook bevestig dat die ontginning van ʼn mineraal (mynbedrywighede) onafhanklik staan van 'n vervaardigingsproses (paragraaf 4.3.7). Dit is egter nie bekend presies wanneer iets 'ontgin' word as deel van 'mynbedrywighede' nie (paragraaf 4.3.8).

Daar was voorts bevind dat ʼn 'boerdery' en ʼn 'vervaardigingsproses' gelyktydig beoefen kan word. Indien die wynboer se 'post-boerdery-aktiwiteite' nie onafhanklik staan van die wynboer se bedrywighede nie, kan hierdie aktiwiteite binne die bestek van 'boerderybedrywighede' gebring word (paragraaf 4.4.2). Ekonomiese druk kan teweeg bring dat die gemiddelde wynboer se onafhanklikheid en 'post-boerdery-aktiwiteite' buite die bestek van 'boerderybedrywighede' geneem word. Derhalwe sal 'n belastingpligtige nie in aanmerking kom vir die gunstige hantering van voorraad op jaareinde vir belastingdoeleindes nie.

Die formulering van 'n teorie, wat ʼn omvattende stel reëls en beginsels bevat, word dus as kompleks beskou en blyk dit daar geen algemene reël bestaan wat rigied op elke geval toegepas kan word nie. Elke saak moet op sy eie meriete beoordeel word deur te kyk na die omstandighede in sy totaliteit. Gevolglik word geargumenteer dat die Inkomstebelastingwet in sy huidige formaat nie vir die breër boerdery gemeenskap, wat toenemend betrokke raak buite die grense van ʼn 'boerdery', ʼn oplossing bied vir die oorgang tussen boerdery en vervaardiging nie.

5.3 Ten slotte

Ten slotte word die mening gehandhaaf dat hierdie navorsing daartoe bygedra het om die kompleksiteit en belasting uitdagings wat die wynbedryf inhou, uit te lig. ʼn Belangrike kenmerk van die wynbedryf, wat spesifiek in hierdie studie bespreek is, is die verhouding wat bestaan tussen ʼn koöperasie en sy lede. Die riglyne neergelê in hierdie studie kan dus waardevol wees vir belastingpligtiges wat hulself midde in hierdie verhouding bevind.

Die mening word gevolglik gehandhaaf dat meganisasie asook deelname aan die totale waardeketting-bestuur onvermydelik behoort te wees om sommige boerdery-bedrywighede volhoubaar te kry. Indien 'n belastingpligtige 'n bedryf as 'n 'boerdery' klassifiseer en die Kommissaris hierdie bedryf as 'n 'vervaardigingsproses' beskou, kan ernstige finansiële verliese voorkom as gevolg van die bykomende belasting, boetes en rente op die onder verklaring van belasbare inkomste. Dit kan ook uiteindelik 'n beduidende impak hê op die kontantvloei vir die belastingpligtige.

Dit is dus krities dat fiskale beleid wyndruifvervaardigers tegemoet kom tydens die oorproduksie van voorraad en derhalwe voorsien van ʼn onweerlegbare oplossing. Die bestuur van eindvoorraad het ʼn onlosmaaklike deel van die deursnee 'boer', wat tans ʼn klemverskuiwing toon

na presisie boerdery in Suid-Afrika, se bedryf geword (Nel, 2019). Hiermee saam het Flood and Lowe (1995:27) meer as 20 jaar gelede reeds die belangrikheid van die hantering van voorraad beklemtoon.

5.4 Aanbevelings vir verdere navorsing

Die oorgang tussen boerdery en vervaardiging vir belastingdoeleindes in ander bedrywe (soos byvoorbeeld mielies, neute of rooibostee) waar die belastingpligtige se produk soms onderworpe is aan ŉ verdere verwerkingsproses alvorens dit aan die finale verbruiker afgelewer word, kan in opvolg studies ondersoek word. Verdere navorsing oor die metodes en prysbepalingsmodelle wat produsente en vervaardigers van ander bedrywighede tans aanwend, kan ook help om te bepaal of 'n saamgestelde prysbepalingsmodel moontlik deur ŉ wyndruifvervaardiger aangewend behoort te word. Ter afsluiting word laastens aanbeveel dat pro-aktiewe ondersoek met behulp van innoverende denke behoort gedoen te word na die vraag of die gunstige hantering wat die *SAID* tans aan belastingpligtiges bied, wat 'boerderybedrywighede' of 'mynbedrywighede' beoefen, steeds sal bestaan indien daar bevind word dat die belastingpligtige betrokke is by die volledige waardeketting waar die finale produk uiteindelik die voorstoep van die verbruiker bereik.

BRONNELYS

Andrag, J. 2017. Megaboere: ’n resensie. *Litnet,* 27 Julie. https://www.litnet.co.za/megaboere-n-resensie/ Datum van gebruik: 3 April 2019.

Baxter, P. & Jack, S.J. 2008. Qualitative case study methodology: study design and implementation for novice researchers. *The qualitative report*, 13(4):544-559.

Bershaw, D. 2019. Making the cut. *Winemaker*. https://winemakermag.com/article/making-the-cut Datum van gebruik: 5 Februarie 2019.

Bezuidenhout, F.A. 2014. South African producer/co-operative wineries*.* Cape Town: Cape Wine Academy. (Research Report - Diploma of Cape Wine Master).

Boersma, R., Bornman, M., Hurter, C., Jordaan-Marais, J., Kamala, P., Mathew, J., McGill, M., Struwig, J., Taylor, P. & Vermaak, M. 2014. Principles of cost accounting. Goodwood, Kaapstad: Oxford University Press Southern Africa.

Boote, D.N. & Beile, P. 2005. Scholars before researchers: on the centrality of the dissertation literature review in research preparation. *Educational researcher*, 34(6):3-15.

Botha, T.C. 1966. Koöperatiewe wynkelders in Suid-Afrika*.* Stellenbosch: Universiteit van Stellenbosch. (Verhandeling - M.Sc.: Landbou).

Bresciani, F. & Valdés, A. 2007. Beyond food production: the role of agriculture in poverty reduction. Cheltenham, U.K.: Elgar

Buitelandse hofsake ***kyk*** Zimbabwe

Cloete, L. 2010. Critical analysis of the distinction between mining and manufacturing for South African income tax purposes*.* Port Elizabeth: Nelson Mandela Metropolitan University. (Tesis – M.Com: Taxation).

Coetzee, K., Van der Zwan, P., Schutte, D., Van Dyk, H. & Stack, 2015. Ochberg v CIR: no “benefit” to the benefactor. *Southern African business review,* 19(1):25-46.

Cohen, L., Manion, L & Morrison, K. 2007. Research methods in education. 6de uitg. Routledge, NY: Madison Avenue.

Creswell, J. 2007. Qualitative inquiry and research design: choosing among five approaches. 2nd ed. Thousand Oaks, CA: Sage.

DAFF **kyk** South Africa. Department Agriculture, Forestry and Fisheries.

Deloitte. 2013. Deductions 2188: Manufacturers. *Integritax*, April(163). https://www.saica.co.za/integritax/2013/2188._Manufacturers.htm Datum van gebruik: 22 Junie 2019.

Denzin, N.K. & Lincoln, Y.S. 2000. The discipline and practice of qualitative research. (*In* Denzin, NK. & Linicoln, Y.S., *eds.* Handbook of qualitative research. Thousand Oaks, CA: Sage. p. 1-32).

Denzin, N.K. & Lincoln, Y.S. 2011. Introduction: the discipline and practice of qualitative research. 4th ed. Thousand Oaks, CA: Sage.

Drevescraft, J. 2019. Bottling, start to finish. *Winemaker*. https://winemakermag.com/article/102-bottling-start-to-finish Datum van gebruik: 1 Augustus 2019.

Durrheim, K. 2006. Research design. In M. Terre Blanche, K. Durrheim & D. Painter (reds.). *Research in practice: Applied methods for the social sciences.* Kaapstad: University of Cape Town Press, 33-59.

Eedes, C. 2018. Excise tax increases bring fruther woe for wine industry. *Winemag,* 21 February. https://winemag.co.za/excise-tax-increases-bring-further-woe-for-wine-industry/ Datum van gebruik: 27 April 2019.

Ferguson, F. 2018. ‘n Suid-Afrikaanse perspektief: die eksterne omgewing en die uitwerking daarvan op besighede. Kragdag. https://gemeenskap.kragdag.co.za/n-suid-afrikaanse-perspektief-die-eksterne-omgewing-en-die-uitwerking-daarvan-op-besighede/ Datum van gebruik: 11 Augustus 2019.

Ferreira, J.M. 2017. An analysis of ring-fencing of tax losses from the perspective of farmers*.* Potchefstroom: North-West University, Potchefstroom. (Mini-dissertation - M Com:Taxation).

Fleetwood, S. 2005. Ontology in organization and management studies: a critical realist perspective: *Organization*, 12 (2).

Flood, D. & Lowe, P. 1995. Inventories and the business cycle. *Economic record,* 71(1):27-39.

Fourie, M. 2019. Nisboere. *Groei,* 10(Herfs):46-47. https://www.laeveld.co.za/wp-content/uploads/2019/05/laeveld-agrochem-groei-10.pdf Datum van gebruik: 9 September 2019.

Greyling, J.C. 2012. The role of the agricultural sector in the South African economy. Stellenbosch: University of Stellenbosch. (Thesis – MSc: Agriculture).

Grimbeek, L. 2006. Die implikasie van 'n minimum loon vasstelling vir die landbousektor in die Noordwes-provinsie. Potchefstroom: Noordwes Universiteit. https://repository.nwu.ac.za/bitstream/handle/10394/1688/grimbeek_linda.pdf?sequence=1&isAllowed=y Datum van gebruik: 6 Junie 2019.

Grobler, M.J. 2006. Landboumaatskappye as onderneming in die lig van die nuwe koöperasiewet. Potchefstroom: North-West University. (M.Com: Ekonomie).

Grotepass, D.A. 2018. Farming and manufacturing: the tax consequences of conducting these activities simultaneously. Cape Town: University of Cape Town. (Thesis – M.Com.: Taxation).

Gummesson, E. 2000. Qualitative methods in management research. Thousand Oaks, CA: Sage.

Haughton, E.J. 2012. Kritiese evaluering van geselekteeerde aspekte in die uitspraak van Kommissaris: Suid-Afrikaanse Inkomstediens V Brummeria Renaissance (Edms) Bpk (2007) SCA 99 (RSA). Stellenbosch: Stellenbosch University. (M. Rekeningkunde: Belasting).

Haupt, P. 2013. Aantekeninge tot Suid-Afrikaanse inkomstebelasting. Roggebaai: H & H Publications.

Haupt, P. 2019. Notes on South African income tax. Roggebaai: H & H Publications.

Hauptfleisch, J.T. 2016. The expected financial implications of establishment of a wine brand for a Swartland wine producer. Stellenbosch: University of Stellenbosch (Thesis – MSc.).

Hoexter, C. & Lyster, R. 2002. The new Constitutional and Administrative, vol. 2: Administrative Law. Cape Town: Juta.

Hofsake ***kyk*** Suid-Afrika

Inkomstebelastingwet ***kyk*** Suid-Afrika.

Janse van Rensburg, W. & Van Niekerk, L. 2012. Where does mining stop and manufacturing commence? A critical analysis of section 15A of the Income Tax Act. *De Jure,* 45(1):143-160.

Johnson, P. & Duberley, J. 2000. Understanding management research: an introduction to epistemology. London: Sage.

Joubert, E. 2018. Wyn van oorsprong se oorsprong. *Vinpro*, 3 Julie 2018. https://vinpro.co.za/wyn-van-oorsprong-se-oorsprong/ Datum van gebruik: 1 April 2019

Katzke, A.C.R. 2009. Farm and factory: an analysis of the distinctions between and fiscal treatment of taxpayers simultaneously carrying on farming operations and manufacturing processes under the Income Tax Act No. 58 of 1962*.* Cape Town: University of Cape Town. (Dissertation - M Com: Taxation).

Kleynhans, EPJ. 2011. Die filosofiese grondslae van ekonomiese beginsels*.* Potchefstroom: Noordwes-Universiteit. (M.Phil.: Filosofie).

Kotze, J. 2015. ITC 1873 (77 SATC 93). (*In* Shepston & Wylie Attorneys. Tax Update: for period 1 April 2015-30 June 2015. p. 47-55. https://www.wylie.co.za/wp-content/uploads/tax-update-2015-second-q-edited-20-07-2015.pdf Datum van gebruik:18 April 2019).

Leedy, P. & Ormrod, J. 2015. Practical research planning and design. 11de uitg. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

Liversage, J.H. 2009. 'n Prysbepalingsmodel vir mieliemeulens*.* Pretoria: Universiteit van Suid-Afrika. (M Com: Sakebestuur).

Lotz, C.F. 2003. Die belastinggevolge van opsiekontrakte*.* Stellenbosch: Stellenbosch University. (M. Rek.: Belasting).

Louw, V. 2015. Finansiele implikasies van besproeiing, geintegreer met lowerbestuur, vir rooi wyndruiwe in die Robertson-wynvallei*.* Stellenbosch: Universiteit van Stellenbosch. (Tesis - Magister: Landbou-ekonomie).

Mazansky, E. 2018. Landmark case on treatment of trading stock.
Werksmans Attorneys. https://www.werksmans.com/legal-updates-and-opinions/landmark-case-treatment-trading-stock/ Datum van gebruik: 2 Augustus 2019.

McKerchar, M.A. 2008. Philosophical paradigms, inquiry strategies and knowledge claims: applying the principles of research design and conduct to taxation. *eJournal of tax research* 6(1):5-22.

Mentani, P.S. 2011. An appraisal of the impact of membership characteristics on the pursuit of cooperative governance: a case study of wine cooperatives in the Western Cape. Stellenbosch: University of Stellenbosch. (Thesis – Master: Agricultural Management).

Meyerowitz, D.S.C. 1999. Meyerowitz on income tax. 1998-1999 ed. Kaapstad: Taxpayer.

Mouton, J. & Marais, H.C. 1988. Basic concepts in the methodology of the social sciences. Pretoria: HSRC.

Mukumba, T. & Louw, H. 2019. A groundbreaking victory for contract miners, won from the soil. *Clifie Dekker Hofmeyr,* 12 April. https://www.cliffedekkerhofmeyr.com/en/news/publications/2019/Tax/tax-alert-12-april-A-groundbreaking-victory-for-contract-miners-won-from-the-soil-.html Datum van gebruik: 24 September 2019.

Nel, J. 2019. Nuwe tegnologie en werkskepping in Suid Afrikaanse landbou. *Agri News Net: Farming Portal,* 26 Januarie. http://www.farmingportal.co.za/index.php/all-agri-news/nuus-afrikaans/1439-nuwe-tegnologie-en-werkskepping-in-suid-afrikaanse-landbou Datum van gebruik: 24 September 2019.

Oxford Advanced Learner's Dictionary. 8th ed. Oxford: Oxford University Press.

Philip, K. 2003. Co-operatives in South Africa: their role in job creation and poverty reduction. Johannesburg: South African Foundation.

Ponte, S. 2007. Governance in the value chain for South African wine. Tralac working paper, no. 9. Danish Institute for International Studies. www.tralac.org. Datum van gebruik: 16 Junie 2019.

Ponte, S. & Ewert, J. 2007. South African wine: an industry in ferment. Tralac working paper, no. 8. Danish Institute for International Studies. www.tralac.org. Datum van gebruik:3 April 2019.

Potgieter, S. 2015. Die proses van druiwekorrel na wynbottel. *Wynmaak 101,* 29 Junie 2015. https://suzaanpotgieter.wordpress.com/2015/07/29/wynmaak-101-die-proses-van-druiwekorrel-na-wynbottel/ Datum van gebruik: 1 April 2019

Pretorius, A. 2019. Adapt or Die: The world of wine is changing – but in which direction. *Wineland,* 22 Maart 2019 https://www.wineland.co.za/adapt-or-die-the-world-of-wine-is-changing-but-in-which-direction/ Datum van gebruik: 15 Mei 2019

Pretorius, I. 2003. Die genetiese verbetering van wyndruifkultivars en wyngisrasse vir ’n markgerigte wynbedryf: nuwe benaderings tot die oeroue kuns van wynbereiding. *SA Tydskrif vir natuurwetenskap en tegnologie,* 22(1):31-43.

Pretorius, J. 2019. Suid Afrika en Landbou oppad na die jaar 2050. Farming Portal. https://www.farmingportal.co.za/index.php/all-agri-news/nuus-afrikaans/2786-suid-afrika-en-landbou-oppad-na-die-jaar-2050 Datum van gebruik: 6 Augustus 2019.

PriceWaterhouseCoopers ***sien*** PWC.

PWC. 2009. Die Suid-Afrikaanse wynbedryf: prestasiemeting van produsentekelders – 2008 oes. https://www.pwc.co.za/en/assets/pdf/pwc-wine-benchmarking-survey-2009.pdf. Datum van gebruik: 2 Februarie 2019.

PWC. 2018a. A contingent right is not an “amount” for tax purposes. *Synopsis tax today,* May. https://www.pwc.co.za/en/assets/pdf/synopsis/synopsis-may-2018.pdf Datum van gebruik: 11 Julie 2019.

PWC. 2018b. Valuing trading stock – the SCA sets the standard. *Synopsis Tax Today,* September. https://www.pwc.co.za/en/assets/pdf/synopsis/synopsis-september-2018.pdf Datum van gebruik: 28 Augustus 2019.

Raats, J. 2018. Geintegreerde waardekettings red SA katoenbedryf. *Landbouweekliks*, 27 April. https://www.netwerk24.com/landbou/Landbouweekliks/geintegreerde-waardekettings-red-sa-katoenbedryf-20180416 Datum van gebruik: 22 Augustus 2019.

SARS. 1995a. Practice note 36: Income tax: valuation of trading stock. https://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Notes/LAPD-IntR-PrN-2012-15%20-%20Income%20Tax%20Practice%20Note%2036%20of%201995.pdf Datum van gebruik: 23 Mei 2019.

SARS. 1995b. Practice note 42: Income tax: processes of manufacture, processes similar to a process of manufacture and processes not regarded as processes of manufacture or processes similar to a process of manufacture. https://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Notes/LAPD-IntR-PrN-2012-17%20-%20Income%20Tax%20Practice%20Note%2042%20of%201995.pdf Datum van gebruik: 24 April 2019.

SARS. 2017. Income tax Act 58 of 1962: Sections 9HA, 25,25C and paragraphs 2,3,4 and 9 of the first schedule: Produce held by nursery operaters. *Interpretation note,* 79(2). https://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Notes/LAPD-IntR-IN-2014-04%20-%20IN79%20Produce%20held%20by%20Nursery%20Operators.pdf Datum van gebruik:16 September 2019.

SARS. 2018. Income tax Act 58 of 1962: Section 24: Instalment credit agreements and debtors' allowance. *Interpretation note*, 48(3). https://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Notes/LAPD-IntR-IN-2012-48%20-%20Instalment%20Credit%20Agreements%20Debtors%20Allowance.pdf Datum van gebruik: 26 Mei 2019.

SAWIS. 2018. SA wine industry information and systems: SA wine industry 2018 statistics, 43. http://www.sawis.co.za/info/annualpublication.php Datum van gebruik: 15 Desember 2018.

Silverman, D. 2010. Doing qualitative research: a practical handbook. 3rd ed. London: Sage.

Silverman, D. 2011. Interpreting qualitative data: a guide to the principles of qualitative research. London: Sage.

Skotidas, M. 2012. A historial overview of the development of the trading stock provisions in the Income Tax Act*.* Port Elizabeth: Nelson Mandela Metropolitan University. (M.Com: Taxation).

Smith, A. 1776. An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations. Lausanne: MetaLibri.

Smith, H. 2004. 'n Ontleding van voorraadinvestering in Suid-Afrika*.* Pretoria: Universiteit van Pretoria. (Verhandeling - DCom: Ekonomie).

South Africa. Department Agriculture, Forestry and Fisheries. 2016. Trends in the agricultural sector 2016. https://www.daff.gov.za/Daffweb3/Portals/0/Statistics%20and%20Economic%20Analysis/Statistical%20Information/Trends%20in%20the%20Agricultural%20Sector%202016.pdf Datum van gebruik: 24 Maart 2019.

Stake, R.E. 1995. The art of case study research. Thousand Oaks, CA: Sage.

Stake, R.E. 2013. Multiple case study analysis. New York, NY: Guilford Press.

Stiglingh, M. 1999. Die belastinghantering van voorsienings met die verkoop van 'n besigheid as 'n lopende saak. Pretoria: Universiteit van Pretoria. https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/10915/Stiglingh_Belastinghantering%281999%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y Datum van gebruik: 8 April 2019.

Stigling, M. (*vol. red*.), Koekemoer, A.D., Van Heerden, L., Wilcocks, J.S. & De Swardt. R. 2016. Silke: Suid-Afrikaanse inkomstebelasting 2017, vol. 1. Durban: LexisNexis.

Suid-Afrika. 1921. Cape Brandy Syndicate v Inland Revenue Commissioners 192] 1 KB 64 at 71.

Suid-Afrika. 1924. CIR v George Forest Timber Co Ltd 1924 AD 516.

Suid-Afrika. 1926. Lategan v CIR 1926 CPD 203, 2 SATC 16.

Suid-Afrika. 1931. Ochberg v CIR 1931 AD 215 5 SATC 93.

Suid-Afrika. 1933. CIR v Delfos 5 SATC 1933 92.

Suid-Afrika. 1944. Commissioner for Inland Revenue v Butcher Bros (Pty) Ltd 1944 13 SATC 21 (A).

Suid-Afrika. 1947. Geldenhuys v CIR 1947 (3) SA 256 (C), 14 SATC 419.

Suid-Afrika. 1947. R v Giesken en Giesken 1947 (4) SA 561 (A).

Suid-Afrika. 1949. Ko-operatiewe Wynbouers Vereniging van Zuid-Afrika Beperk v Industrial Council for the Building Industry and Others 1949 3 All SA 8 (A).

Suid-Afrika. 1951. Rex v Bade (1951(3) SA 218(T), 17 SATC 438.

Suid-Afrika. 1955. Genn & Co (Pty) Ltd, CIR v 1955 (3) SA 293 (A), 20 SATC 113.

Suid-Afrika. 1962. Inkomstebelastingsaak 1006 1962 25 SATC 248.

Suid-Afrika. 1962. Inkomstebelastingwet 58 van 1962.

Suid-Afrika. 1962. The State v Behr 1962 (3) SA 109 (e).

Suid-Afrika. 1967. KBI v Hersamer (Edms) Bpk 1967 AD. (29 SATC 53).

Suid-Afrika. 1967. SIR v Cape Lime Company Limited 1967(4) SA 226(A).

Suid-Afrika. 1972. Mooi v Secretary for Inland Revenue 1972 34 SATC 1 (A).

Suid-Afrika. 1975. COT v Processing Enterprises (Pvt) Ltd 1975(2) SA 213 (RA).

Suid-Afrika. 1980. Inkomstebelastingsaak 1319 1980 42 SATC 263 (EC).

Suid-Afrika. 1980. Inkomstebelastingsaak 1324 1980 42 SATC 288.

Suid-Afrika. 1982. SIR v Safranmark (Pty) Ltd 1982(1) SA 112 (A).

Suid-Afrika. 1986. Automated Business Systems (proprietary) Limited v Commissioner for Inland Revenue 1986 (2) SA 645 (T).

Suid-Afrika. 1986. De Beers Holdings (Pty) Ltd v CIR 1986 AD.

Suid-Afrika. 1988. CIR v Stellenbosch Farmers Winery Limited 1988 CPD.

Suid-Afrika. 1989. Commissioner for Inland Revenue v People's Stores (Walvis Bay) (Pty) Ltd 1989 52 SATC 9 (A).

Suid-Afrika. 1989. Inkomstebelastingsaak 1455 1989 51 SATC 111.

Suid-Afrika. 1991. Inkomstebelastingsaak 1548 1991 55 SATC 26.

Suid-Afrika. 1992. CIR v Pick ‘n Pay Employee Share Purchase Trust 1992 54 SATC 271.

Suid-Afrika. 1996. Richards Bay Iron & Titanium (Pty) Ltd and Another v CIR 1996 58 SATC (1) SA 311 (A).

Suid-Afrika. 1997. Stander v CIR, 1997 59 SATC 212.

Suid-Afrika. 1998; 1999. Cactus Investments (Pty) Ltd. v Commissioner for Inland Revenue (1/97) 1998 ZASCA 98; 1999 (1) SA 315 (SCA); 1999 1 All SA 345 (A).

Suid-Afrika. 1999. Cape Consumers (Pty) Ltd, CIR v 1999 (4) SA 1213 (C), 61 SATC 91.

Suid-Afrika. 2001. CSARS v AA The Motorist Publications (Pty) Ltd 2001 CPD 63 SATC 325.

Suid-Afrika. 2004. Western Platinum Ltd v Commissioner for South Africa Revenue Service 2004 (294/03) ZASCA 83 2004 4 All SA 611 (SCA).

Suid-Afrika. 2007. Commissioner for the South African Revenue Service v Brummeria Renaissance (Pty) Ltd and Others (391/06) [2007] ZASCA 99.

Suid-Afrika. 2008. Ernst Bester Trust v Commissioner of South African Revenue Services 2008 (282/07) ZASCA 55; 2008 (5) SA 279 (SCA).

Suid-Afrika. 2010. The Commissioner for SARS v Foskor (375/09) [2010] ZASCA 45.

Suid-Afrika. 2012. Eveready v The Commissioner for the SARS 2012 (195/11) ZASCA 36.

Suid-Afrika. 2016. Avenant v CSARS (367/2015) 2016 ZASCA 90.

Suid-Afrika. 2016. CSARS v Kluh Investments (Pty) Ltd 2016 2 All SA 317 (SCA).

Suid-Afrika. 2017. Inkomstebelastingsaak 13686 2017.

Suid-Afrika. 2017. Inkomstebelastingsaak 14005 2017.

Suid-Afrika. 2017. Nondabula v Commissioner: SARS and Another (4062/2016) [2017] ZAECMHC 21; 2018 (3) SA 541 (ECM)

Suid-Afrika. 2018. C: SARS v Volkswagen S A (Pty) Ltd 2018 (1028/2017) ZASCA 116.

Suid-Afrika. 2019. Benhaus Mining (Pty) Ltd v Commissioner for the South African Revenue Service 2019 ZASCA 17.

Suid-Afrikaanse Inkomstediens. 1995. Praktyknota 35

Theunissen, P. 2006. Bevoegheid om 'n boerdery te kan bestuur. http://www.computus.co.za/Artikels/Bevoeg06.pdf Datum van gebruik: 10 Augustus 2019.

Tuli, F. 2010. The basis of distinction between qualitative and quantitative research in social science: reflection on ontological, epistemological and methodological perspectives. *Ethiopian journal of education sciences*, 6(1):97-108.

Van der Merwe, C.D. 2013. Die effek van verskillende graanopbergmetodes op die aanwending van kapitaal in'n mielieboerdery in die Noordwes Provinsie. Bloemfontein: University of the Free State. (Ph.D: Landboubestuur).

Van der Walt, A., Strydom, J.W., Marx, S. & Jooste, C.J. 1996. Bemarkingsbestuur. 3de Uitg. Kenwyn: Juta.

Van Zyl, L. 2015. The Lategan case: the accrual principle – then and now. *Southern African Business Review Special Edition Tax Stories 2015*.

Van Zyl, S. & Terrence, R. 2018. A cry for certainty as to the application of “accrued to” for purposes of Section 1 of the Income Tax Act 58 of 1962 – M v CSARS. *Journal of Contemporary Roman-Dutch Law, Vol. 81, p. 484-497, 2018*.

Vinpro. 2018. Suid-Afrikaanse wyn oesverslag 2018: groot uitdagings in die wingerd, groot verrassings in die kelder. http://vinpro.co.za/wp-content/uploads/2018/05/SA-WYNDRUIFOES-VERSLAG.pdf Datum van gebruik:18 Maart 2019.

Visser, A. 2016. Sars sees grapes, not wine when taxing farmers. *Fin24,* 17 June. https://www.fin24.com/Companies/Agribusiness/sars-sees-grapes-not-wine-when-taxing-farmers-20160617 Datum van gebruik: 16 September 2019.

Visser, A. 2019. Mining tax provisions have not kept up with the industry. *Moneyweb, 3* Oktober 2019 https://www.moneyweb.co.za/mineweb/mining-tax-provisions-have-not-kept-up-with-the-industry/ Datum van gebruik: 5 Oktober 2019

Wheeler, T.L. 2012. An indepth analysis of the development of the taxation of co-operatives in South Africa and whether this aligns with their economic purpose. Cape Town: University of Cape Town. (M Com: Taxation).

Willemse, J. 2018. Pasop vir dié belastings! *Landbou.com*, 16 Maart. https://www.netwerk24.com/landbou/Bedrywe/Bedryfsake/pasop-vir-die-belastings-20180312 Datum van gebruik: 22 Julie 2019.

Winerist. 2016. 10 most famous winequotes from literature. https://www.winerist.com/magazine/wine/top-10-most-famous-wine-quotes Datum van gebruik: 20 Augustus 2019.

Zarnowitz, V. 1973. Orders, production, and investment: a cyclical and structural analysis. National Bureau of Economic Research. New York, NY: Colombia University Press.

Ziemerink. 2002. Bedryfs en bestuursrekeningkunde as hulpmiddel vir die ontwikkeling van vervaardigingsondernemings in die Vaaldriehoek. Vanderbijlpark: Noordwes Universiteit Vaaldriehoekkampus. (Tesis – M.Com: Bedryfsielkunde). https://repository.nwu.ac.za/bitstream/handle/10394/121/ziemerink_jee.pdf?sequence=1&isAllowed=y Datum van gebruik: 23 September 2019.

Zimbabwe. 1986. Inkomstebelastingsaak 1424 1986 49 SATC 99 (Z).