DIE PERSOONLIKE BELASTINGAANSPREEKLIKHEID

VAN

DIREKTEURE VAN MAATSKAPPYE,

LEDE VAN BESLOTE KORPORASIES

EN

TRUSTEES

Skripsie aangebied deur

HENRY PETER ENSLIN

ter gedeeltelike voldoening
aan die vereistes vir die graad

MAGISTER LEGUM

(met Boedelreg as hoofstudierigting)

aan die

POTCHEFSTROOMSE UNIVERSITEIT VIR CHRISTELIKE HOëR ONDERWYS

na suksesvolle voltooiing van gevorderde kursusse in
Belastingreg, Sakereg en Eiendomswetgewing,
Huweliksgoederereg, Erfreg, Ondernemingsvorms,
Versekeringsreg en Boedelbeplanning

STUDIELEIER: PROFESSOR G J BADENHORST

Datum: JULIE 1997

INHOUDSOPGAWE

(iii) **SUMMARY**

1 **INLEIDING EN PROBLEEMSTELLING**

2 **AANSPREEKLIKHEID VAN DIREKTEURE, LEDE VAN BESLOTE KORPORASIES EN TRUSTEES KRAGTENS DIE INKOMSTEBELASTINGWET**

2.1 Definisie van belastingpligtige
2.2 Verteenwoordigende belastingpligtige - Definisies
2.3 Persoonlike aanspreeklikheid van verteenwoordigende belastingpligtige
2.3.1 Inleiding
2.3.2 Persoonlike aanspreeklikheid van direkteure en lede van beslote korporasies as verteenwoordigende belastingpligtiges - Aanstelling
2.3.3 Persoonlike aanspreeklikheid van trustees as verteenwoordigende belastingpligtiges - Aanstelling
2.3.4 Persoonlike aanspreeklikheid van verteenwoordigende belastingpligtiges - Toepassing
2.4 Verskil in die persoonlike aanspreeklikheid van trustees direkteure en lede van beslote korporasies

3 **AANSPREEKLIKHEID VAN DIREKTEURE, LEDE VAN BESLOTE KORPORASIES EN TRUSTEES KRAGTENS DIE GEMENEREG EN WETGEWING ANDERS AS DIE INKOMSTEBELASTINGWET**

3.1 Inleiding
3.2 Verhouding tussen die kommissaris en belastingpligtiges
3.3 Inkomstebelastingwet
3.4 Persoonlike aanspreeklikheid anders as kragtens die Inkomstebelastingwet
3.4.1 Inleiding
3.4.2 Verhaling van belastingskuld anders as kragtens die Inkomstebelastingwet

3.4.3 Persoonlik aanspreeklikheid van direkteure kragtens die maatskappywet
3.4.4 Persoonlike aanspreeklikheid van lede van beslote korporasies kragtens die Wet op Beslote Korporasies
3.4.5 Persoonlike aanspreeklikheid van trustees
3.4.5.1 Gemenereg
3.4.5.2 Wetgewing
3.4.6 Aanspreeklikheid van direkteure en lede van beslote korporasies kragtens die gemenereg

4 **GEVOLGTREKKING**

5 **BIBLIOGRAFIE**

SUMMARY

Companies, close corporations and trusts are taxpayers in terms of the provisions of the Income Tax Act.

In terms of section 97 of the Income Tax Act the public officer of a company and a close corporation and the trustees of a trust are the representative taxpayers of the respective entities. Representative taxpayers can incur personal liability in terms of section 97 for the income tax debt of the taxpayer.

Only a director or a member of a close corporation who is specifically appointed as public officer and who is therefore also the representative taxpayer, can incur personal liability in terms of section 97 of the Income Tax Act.

A trustee becomes a representative taxpayer in respect of a trust if and when the trust earns income. There is no indication of whether trustees are jointly and severally or only jointly liable for the income tax debt of a trust. Trustees thus have a potentially greater exposure to personal liability than directors or members of close corporations.

Apart from the Income Tax Act other potential statutory sources of personal liability for directors, members of close corporations and trustees include the Companies Act, the Close Corporations Act and the Trust Property Control Act.

In terms of the common law directors can also be held personally liable for the tax debt of a company where fraudulent activities have occured.

The position of a trustee is more complicated. Personal liability is not clearly established in terms of either the Trust Property Control Act or the common law. However, there is sufficient cause for concern that trustees may indeed find themselves held liable for the tax debts of the

trust. Trustees should therefore approach the office of trustee with due caution.

1. INLEIDING EN PROBLEEMSTELLING

Die Inkomstebelastingwet 58 van 1962 ("die Inkomstebelastingwet") maak voorsiening vir die heffing van inkomstebelasting ("belasting") [1] betaalbaar deur belastingpligtiges soos omskryf in die wet. Belastingpligtiges sluit in individue, maatskappye, beslote korporasies en trusts.[2] Regspersone en trusts word kragtens die Inkomstebelastingwet verteenwoordig deur 'n verteenwoordigende belastingpligtige wat in dié hoedanigheid aanspreeklik is vir belasting.[3]

Belastingpligtiges is soms nie in staat om hulle belastingverpligtinge na te kom nie. Tot onlangs was dit nie die praktyk van die kommissaris van Binnelandse Inkomste ("die kommissaris") om in sulke omstandighede stappe te neem om belastingpligtiges te likwideer of te sekwestreer om sodoende belasting te vorder nie. Waar sekwestrasie- of likwidasiestappe egter deur ander skuldeisers geneem is, het die kommissaris die nodige eise bewys om die verskuldigde belasting te vorder. Die kommissaris het verder nie gepoog om direkteure van maatskappye ("direkteure"), trustees van trusts ("trustees") en lede van beslote korporasies persoonlik aanspreeklik te hou vir die belasting verskuldig deur die onderskeie entiteite nie.

Die passiewe skuldeisersrol in die verlede vervul deur die kommissaris, het in die afgelope jare verander.[4] Dit is bekend dat die kommissaris nou by die eerste vergadering van skuldeisers steun aan 'n spesifieke

---

[1] A 5(1) van Wet 58 van 1962

[2] A1 van Wet 58 van 1962

[3] A1 van Wet 58 van 1962

[4] *Motsepe v Commissioner for Inland Revenue* 1997 2 SA 898 CC

party verleen om as 'n likwidateur aangestel te word. Hy is verder ook betrokke by geheime ondersoeke kragtens die bepalings van artikels 417 en 418 van die Maatskappywet[5] met die doel om artikel 424 van dié wet toe te pas.

Daar kan verwag word dat die kommissaris in die toekoms gaan poog om direkteure, lede van beslote korporasies en trustees persoonlik aanspreeklik te hou vir die belastingskuld van die onderskeie entiteite. Die probleem wat in die artikel aangespreek word, is of direkteure, lede van beslote korporasies en trustees enigsins so persoonlik aanspreeklik gehou kan word. Potensiële aanspreeklikheidsbronne is die Inkomstebelastingwet, die gemenereg en ander wetgewing as die Inkomstebelastingwet. Persoonlike aanspreeklikheid kragtens die Inkomstebelastingwet[6] sal eerstens bespreek word waarna aanspreeklikheid ingevolge die gemenereg en ander wetgewing bespreek sal word.

2. AANSPREEKLIKHEID VAN DIREKTEURE, LEDE VAN BESLOTE KORPORASIES EN TRUSTEES KRAGTENS DIE INKOMSTEBELASTINGWET

2.1 Definisie van belastingpligtige

'n Belastingpligtige word in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet[7] omskryf as:

> ... 'n persoon belasbaar met 'n belasting hefbaar ingevolge hierdie Wet...

[5] Wet 61 van 1973

[6] Wet 58 van 1962

[7] Wet 58 van 1962

Artikel 5(1) van die Inkomstebelastingwet[8] maak voorsiening vir die heffing van belasting ten opsigte van belasbare inkomste ontvang deur of toegeval aan of ten gunste van enige persoon of maatskappy gedurende die jaar van aanslag.

"Persoon" word nie in die wet omskryf nie behalwe om te bepaal dat dit "ook die boedel van 'n oorlede persoon en 'n trust" insluit.[9]

Die omskrywing van maatskappy in artikel 1 van die Inkomstebelastingwet[10] is breedvoerig en sluit in 'n verskeidenheid kategorieë van geïnkorporeerde assosiasies en geregistreerde maatskappye, insluitende beslote korporasies.

Die onvolledige omskrywing van persoon, en voortspruitende daaruit ook die onvolledige omskrywing van 'n belastingpligtige, het in die verlede tot gevolg gehad dat die boedel van 'n oorlede persoon[11] en 'n trust[12] nie as 'n persoon en dus nie as 'n belastingpligtige vir doeleindes van die Inkomstebelastingwet[13] beskou was nie. In beide gevalle het die wetgewer egter ingegryp en die omskrywing van persoon gewysig, met die gevolg dat belastingpligtige vir doeleindes van die Inkomstebelastingwet[14] nou 'n maatskappy, beslote korporasie en trust insluit.

---

[8] Wet 58 van 1962

[9] A 1 van Wet 58 van 1962

[10] Wet 58 van 1962

[11] *Estate Smith v CIR* 1960 3 SA 375 (A)

[12] *CIR v Friedman & Others* NNO 1993 1 SA 353 (A)

[13] Wet 58 van 1962

[14] Wet 58 van 1962

2.2 Verteenwoordigende belastingpligtige - Definisies

Sekere belastingpligtiges word kragtens die bepalings van die Inkomstebelastingwet verteenwoordig deur 'n ander persoon, naamlik die verteenwoordigende belastingpligtige.[15]

Hierdie belastingpligtiges wat verteenwoordig word, sluit in persone wat regsonbevoeg is, trusts, persone waarvoor die kommissaris of die persone self, agente aangestel het, afgestorwe persone en hulle boedels, maatskappye en beslote korporasies.

Die posisie van direkteure, lede van beslote korporasies en trustees van trusts in die eng of regstegniese sin, as verteenwoordigende belastingpligtiges, sal hierin bespreek word.

Ingevolge artikel 1 van die Inkomstebelastingwet[16] is die openbare amptenaar van 'n maatskappy en 'n beslote korporasie die verteenwoordigende belastingpligtige en in die geval van die trust is dit die trustee.

Volgens artikel 95(1) van die Inkomstebelastingwet[17] is elke verteenwoordigende belastingpligtige in dieselfde posisie as die belastingpligtige self, maar slegs in verteenwoordigende hoedanigheid.

Belastingskuld kan, behalwe in die geval van die openbare amptenaar van 'n maatskappy en 'n beslote korporasie, van die verteenwoordigende belastingpligtige gevorder word. Die belastingskuld kan egter slegs van hom gevorder word vir sover hy bates onder sy

---

[15] A 1 van Wet 58 van 1962

[16] Wet 58 van 1962

[17] Wet 58 van 1962

beheer het wat aan die persoon behoort wat hy verteenwoordig.[18]

Wat die openbare amptenaar betref, bepaal artikel 95(4) van die Inkomstebelastingwet[19] dat belasting betaalbaar deur 'n openbare amptenaar in sy hoedanigheid as verteenwoordigende belastingpligtige, verhaalbaar is van die maatskappy en beslote korporasie.

2.3 Persoonlike aanspreeklikheid van verteenwoordigende belastingpligtiges

2.3.1 Inleiding

Die persoonlike aanspreeklikheid van verteenwoordigende belastingpligtiges word vervat in artikel 97 van die Inkomstebelastingwet.[20] Die artikel bepaal die volgende:

> Elke verteenwoordigende belastingpligtige is persoonlik aanspreeklik vir 'n belasting deur hom in sy verteenwoordigende hoedanigheid betaalbaar, indien hy, solank die belasting onbetaal bly-
>
> (a) die inkomste ten opsigte waarvan die belasting hefbaar is, vervreem, beswaar of daaroor beskik; of
>
> (b) oor 'n fonds of geld wat in sy besit is of hom ter hand kom nadat die belasting betaalbaar word, beskik of dit uit sy hande laat gaan, indien die belasting wettiglik uit dié fonds of geld betaal kon

---

[18] A 95(1)bis van Wet 58 van 1962

[19] Wet 58 van 1962

[20] Wet 58 van 1962

geword het.

Die omvang van artikel 97 word volledig hieronder bespreek.

2.3.2 Aanstelling van direkteure en lede van beslote korporasies as verteenwoordigende belastingpligtiges

Soos reeds gemeld[21] is die verteenwoordigende belastingpligtige van 'n maatskappy en beslote korporasie die openbare amptenaar.[22] 'n Openbare amptenaar word ingevolge 'n spesifieke prosedure in die Inkomstebelastingwet aangestel. Hy hoef nie 'n direkteur van die maatskappy of 'n lid van die beslote korporasie te wees nie. Die Inkomstebelastingwet vereis slegs dat die kommissaris die aanstelling moet goedkeur. By gebrek aan 'n aanstelling deur die betrokke entiteit, is die openbare amptenaar sodanige besturende direkteur, direkteur, sekretaris of ander amptenaar van die maatskappy as wat die kommissaris aanwys.[23]

Indien 'n direkteur of lid van 'n beslote korporasie as openbare amptenaar aangestel is, is hy in verteenwoordigende hoedanigheid aanspreeklik vir die belastingskuld van die entiteit, maar soos reeds aangedui, is die belastingskuld verhaalbaar van die entiteit.[24] Daar is dus geen sprake in die Inkomstebelastingwet[25] van persoonlike aanspreeklikheid van die openbare amptenaar anders as in artikel 97 nie. Die ander direkteure of lede is nie as verteenwoordigende

---

[21] A 96 van Wet 58 van 1962

[22] A 1 gelees met A 101 van Wet 58 van 1962

[23] A 101(4) van Wet 58 van 1962

[24] A 95(4) van Wet 58 van 1962

[25] Wet 58 van 1962

belastingpligtiges aanspreeklik ingevolge die Inkomstebelastingwet[26] nie, aangesien hulle nie aangestel is as openbare amptenare nie.

Die saak van *Malan v Commissioner for Inland Revenue*[27] illustreer die beginsel dat 'n direkteur of lid van 'n beslote korporasie slegs persoonlike aanspreeklikheid as openbare amptenaar opdoen indien sodanige aanstelling deur die kommissaris goedgekeur is. Die feite van die saak was kortweg die volgende: Die maatskappy Gunnies Eiendoms Beperk het die eenmansaak Gunnies Damesklere gekoop. Die eenmansaak Gunnies Damesklere was 'n bedrag verkoopbelasting verskulding aan die kommissaris vir 'n tydperk voor die aankoop van die eenmansaak deur die maatskappy.

Die kommissaris het na die verkoop vonnis geneem vir die uitstaande verkoopbelasting teen DB Malan as direkteur van Gunnies Damesklere, Ladies Fashions. Namens die kommissaris is aangevoer dat Malan as openbare amptenaar die verteenwoordigende belastingpligtige van Gunnies Eiendoms Beperk was en daarom persoonlik aanspreeklik was vir die belastingskuld.

Regter Wunsch verwerp die argument soos volg:[28]

> Mr De Wet asked us to hold that the Commissioner had appointed the appellant as the public officer of Gunnies Eiendoms Beperk and that he had been cited in that capacity. There is no material on which we can come to that conclusion. In any event the statement did not cite the appellant as the public officer of any company. The office

---

[26] Wet 58 van 1962

[27] 1997 59 SATC 165

[28] 59 SATC 165 en 168

of a director (a company could have a great number of directors) is not tantamount to that of the public officer *per se*. It was not contended, nor is there any indication, that the Commissioner had appointed the appellant as such.

2.3.3 Aanstelling van trustees as verteenwoordigende belastingpligtiges

Die verteenwoordigende belastingpligtige van 'n trust is die trustee. Beide 'n trust en 'n trustee word in die Inkomstebelastingwet omskryf.[29]

'n Trust word omskryf as enige trustfonds wat uit kontant of bates bestaan en wat bestuur of geadministreer word deur 'n persoon wat in 'n fidusiêre hoedanigheid optree, ingevolge 'n testament, trustakte of ooreenkoms.[30]

Die omskrywing van trustee is baie wyd.[31] Benewens persone wat ingevolge handelinge van partye, 'n testament, 'n hofbevel of -verklaring of deur wetswerking aangestel of benoem is, sluit die begrip ook enigiemand in wat goed onderhewig aan trust, vruggebruik, fideicommissum of ander beperkende reg, bestuur en beheer, of wat in fidusiêre hoedanigheid goed van 'n regsonbevoegde persoon besit of beheer, daaroor toesig hou of dit bestuur.

Die trustee as verteenwoordigende belastingpligtige word ook omskryf. In die verband bepaal artikel 1 (c) van die Inkomstebelastingwet dat die trustee die verteenwoordigende belastingpligtige is ten opsigte van inkomste wat die onderwerp van die trust is.

---

[29] A 1 van Wet 58 van 1962

[30] A 1 van Wet 58 van 1962

[31] A 1 van Weet 58 van 1962

In *Smith v CIR*[32] kom Hoofregter Steyn tot die gevolgtrekking dat die definisies saamgelees moet word en dat 'n trustee slegs 'n verteenwoordigende belastingpligtige is indien aan die omskrywing, soos vervat in bogenoemde artikel 1(c) van die Inkomstebelastingwet[33] aan voldoen word.

Die omskrywing van trustee, as verteenwoordigende belastingpligtige, verwys na inkomste wat die onderwerp van 'n trust is. Die omskrywing van trustee ingevolge artikel 1[34] verwys egter nie na inkomste nie, maar slegs na persone wat as trustee aangestel is en persone wat goed onderhewig aan trust, bestuur en beheer. 'n Trustee is dus slegs 'n verteenwoordigende belastingpligtige indien inkomste die trust toeval.

Inkomste, soos omskryf in die Inkomstebelastingwet[35], is die oorblywende bedrag van 'n persoon se bruto inkomste na aftrekking van vrygestelde inkomste. Bruto inkomste sluit ontvangstes of toevallings van 'n kapitale aard uit. Indien 'n trust uitsluitlik vrygestelde inkomste of inkomste van 'n kapitale aard verdien, beskik die trust nie oor inkomste soos omskryf nie. Die trustees sal in hierdie geval dus nie verteenwoordigende belastingpligtiges wees nie.

'n Trustee, anders as in die geval van 'n openbare amptenaar, word nie spesifiek aangestel om as verteenwoordigende belastingpligtige op te tree nie. Die trustee word kragtens die Inkomstebelastingwet[36] 'n verteenwoordigende belastingpligtige indien die trust inkomste verdien

[32] 1960 3 SA 375 (A)

[33] Wet 58 van 1962

[34] Wet 58 van 1962

[35] Wet 58 van 1962

[36] A 1 van Wet 58 van 1962

in welke geval die persoonlike aanspreeklikheid geskep in artikel 97 van die Inkomstebelastingwet[37] dus op elke trustee van toepassing is.

Artikel 97 dui nie die omvang van elke trustee se aanspreeklikheid aan waar daar meerdere trustees is nie. Die Inkomstebelastingwet[38] bevat ook geen verdere bepalings in diè verband behalwe vir die bepalings van artikel 100 nie. Artikel 100 bepaal bloot dat die kommissaris in dieselfde mate en op dieselfde wyse al die regsmiddele het teen alle eiendom van welke soort ookal, wat gevestig is in of wat onder die beheer of bestuur van 'n agent of trustee is, as wat hy sou hê teen die eiendom van enige persoon wat verplig is om belasting te betaal. Daar bestaan geen regspraak met betrekking tot die omvang van die aanspreeklikheid van trustees nie. Die Wet op die Beheer oor Trustgoed[39] bevat ook geen spesifieke bepalings in die verband nie.

In die Engelse uitspraak *Dawson v IRC*[40] is beslis dat die inkomste van 'n trust deur die trustees gesamentlik ontvang word en nie gesamentlik en afsonderlik nie. Die belastingskuld kan gevolglik nie net van 'n enkele trustee verhaal word nie. Die gebruik van die Britse Inkomstediens om belastingskuld van 'n enkele trustee te verhaal is verwerp deur die House of Lords in die saak.

In die gemelde saak van *Dawson v IRC*[41] moet die verskille tussen die Engelse en die Suid-Afrikaanse belastingwetgewing in ag geneem word, maar na aanleiding van dié saak behoort Suid-Afrikaanse trustees aan

---

[37] Wet 58 van 1962

[38] Wet 58 van 1962

[39] Wet 57 van 1988

[40] [1989] STC 473 HL

[41] [1989] STC 473 HL

te voer dat hulle gesamentlik persoonlike aanspreeklikheid opdoen vir belastingskuld en nie gesamentlik en afsonderlik nie.

Waar artikel 97 van die Inkomstebelastingwet[42] toepassing vind, blyk dit asof elke trustee persoonlik aanspreeklik is vir die uitstaande belasting. Dit is egter nie duidelik of elke trustee afsonderlik of gesamentlik en afsonderlik aanspreeklik is vir die belastingskuld nie. Dit is in teenstelling met die posisie van die openbare amptenaar as verteenwoordigende belastingpligtige in die geval van die maatskappy. In die geval van laasgenoemde is slegs 'n enkele persoon, naamlik die aangewese openbare amptenaar, persoonlik aanspreeklik vir die belasting van die entiteit.[43]

2.3.4 Persoonlike aanspreeklikheid van verteenwoordigende belastingpligtige - Toepassing

Soos reeds bespreek, handel artikel 97 van die Inkomstebelastingwet[44] met die persoonlike aanspreeklikheid van verteenwoordigende belastingpligtiges.

'n Verteenwoordigende belastingpligtige is nie, vanweë die bekleding van die amp, persoonlik aanspreeklik vir die belasting van die entiteit nie. Persoonlike aanspreeklikheid ontstaan slegs ingevolge artikel 97 indien 'n verteenwoordigende belastingpligtige se optrede binne die omvang van die artikel val. Daar is geen Suid-Afrikaanse regspraak wat handel met artikel 97 van die Inkomstebelastingwet nie. Die ekwivalent van

---

[42] Wet 58 van 1962

[43] A 1 gelees met A 101 van Wet 58 van 1962

[44] Wet 58 van 1962

artikel 97 in die Boedelbelastingwet[45] naamlik artikel 19, se omvang is wel deur die Appèlhof in *Greenan NO (Estate Ebbelaar) and Another v Commissioner for Inland Revenue*[46] bespreek. Die belangrikheid van hierdie beslissing is geleë in die eng interpretasie van Appèlregter Van Heerden in sy uitspraak op die persoonlike aanspreeklikheid van die eksekuteur as verteenwoordigende belastingpligtige van 'n bestorwe boedel.

In kort kom die feite daarop neer dat Ebbelaar saam met twee ander persone die enigste aandeelhouers in 'n privaat maatskappy was. Die drie partye het hulself aan 'n bank verbind as borge en medehoofskuldenaars vir die skuld van die maatskappy. Ebbelaar het ook 'n lewenspolis as sekuriteit aan die bank sedeer. Die terugvallende belang in die polis is deur Ebbelaar sedeer aan die ander twee aandeelhouers.

Met die afsterwe van Ebbelaar is die opbrengs van die polis oorbetaal aan die bank. Na delging van die skuld is die balans oorbetaal aan die oorlewende aandeelhouers. Die eksekuteur het dus nooit die balans ontvang nie. Dit was gemene saak dat die opbrengs van die polis geagte eiendom van die oorledene was ingevolge die Boedelbelastingwet.[47]

Die boedelbelasting addendum van die finale likwidasie- en distribusierekening het 'n belastingskuld van R 58 655-60 getoon, waarvan R 34 334-78 toeskryfbaar was aan die opbrengs van die polis. By uitreiking van die belastingaanslag het die eksekuteur die belastingskuld min die R 34 334-78 betaal en daarna die beskikbare bates oorbetaal aan die begunstigdes.

---

[45] Wet 45 van 1955

[46] 1996 3 SA 983 (A)

[47] A 3(3)(a) van Wet 45 van 1955

Die kommissaris het hierna gepoog om die uitstaande belastingskuld van die eksekuteur in sy persoonlike hoedanigheid te vorder. Die Appèlhof bevind dat die spesifieke bewoording van artikel 19 van die Boedelbelastingwet[48] nie sodanig geïnterpreteer kan word om die eksekuteur in die geval persoonlik aanspreeklik te hou vir die belastingskuld op die polis nie.

Artikel 19 van die Boedelbelastingwet[49] bepaal die volgende:

> Iedere eksekuteur wat eiendom onder sy administrasie uitbetaal of van die besit of beheer daarvan afstand doen sonder om eers enige ingevolge hierdie Wet betaalbare belasting te betaal, is persoonlik en gesamentlik en afsonderlik met enige ander persoon aan wie hy sodanige eiendom uitbetaal of oorgedra het, aanspreeklik vir die bedrag van die belasting ten opsigte daarvan betaalbaar soos deur die kommissaris bepaal.

In die uitspraak van die hof bevind Appèlregter Van Heerden dat die eksekuteur nie persoonlik aanspreeklik is vir die belasting op die polis nie. Op bladsy 986 van die uitspraak word die volgende onderskeid getref:

> It is necessary, firstly, to distinguish between the liability imposed by the Act, on the one hand upon an executor *qua* executor and, on the other, upon an executor in his personal capacity. In interpreting s 19 one should therefore be careful not to place too much emphasis on the overall scheme of the Act to render the executor *qua* executor

48 Wet 45 van 1955

49 Wet 45 van 1955

> primarily liable for the payment of all estate duty...

Op bladsy 987 gaan Appèlregter Van Heerden soos volg voort:

> It is true that the introductory passage of s 19 refers to 'any duty payable under this Act', but in imposing personal liability upon an executor the section then limits its ambit. The limitation is that his liability is restricted to duty payable in respect of 'such property' which is specific property transferred in violation of s 18.

Die Estate Ebbelaar-saak[50] is relevant aangesien artikel 97 van die Inkomstebelastingwet soos artikel 19 van die Boedelbelastingwet[51] baie spesifiek bewoord is. Soos in die geval van artikel 19 van die Boedelbelastingwet[52] verwys artikel 97 van die Inkomstebelastingwet[53] in paragraaf (a) spesifiek na "inkomste ten opsigte waarvan die belasting hefbaar is".

Daar is 'n duidelike ooreenkoms tussen die bewoording van paragraaf (a) van artikel 97 van die Inkomstebelastingwet[54] en artikel 19 van die Boedelbelastingwet[55]. Artikel 97 (a) en artikel 19 verwys onderskeidelik na inkomste en eiendom ten opsigte waarvan belasting betaalbaar is. Persoonlike aanspreeklikheid word geskep in die Boedelbelastingwet[56]

---

[50] 1996 3 SA 983 A

[51] Wet 45 van 1955

[52] Wet 45 van 1955

[53] Wet 58 van 1962

[54] Wet 58 van 1962

[55] Wet 45 van 1955

[56] Wet 45 van 1955

indien die eksekuteur afstand gedoen het van eiendom ten opsigte waarvan daar boedelbelasting betaalbaar was, sonder om die belasting te betaal. Ingevolge die Inkomstebelastingwet[57] is die verteenwoordigende belastingpligtige persoonlik aanspreeklik indien hy die inkomste ten opsigte waarvan belasting betaalbaar is vervreem, beswaar of daaroor beskik, solank die belasting onbetaal bly. Dit is dus moontlik dat die howe dieselfde eng interpretasie ten opsigte van artikel 97(a) van die Inkomstebelastingwet[58] sal toepas.

Artikel 97(b) van die Inkomstebelastingwet[59] gaan egter verder as artikel 19 van die Boedelbelastingwet[60], en skep persoonlike aanspreeklikheid indien die verteenwoordigende belastingpligtige oor 'n fonds of geld beskik wat in sy besit is of hom ter hande kom nadat die belasting betaalbaar word, indien die belasting wettiglik uit die fonds of geld betaal kon word. Die fonds of geld na verwys, is dus enige fonds of geld, onderworpe aan die voorwaarde dat die belasting wettiglik daaruit betaal kan word, en nie spesifiek die inkomste ten opsigte waarvan die belasting betaalbaar is,[61] of in die geval van die Boedelbelastingwet, die eiendom ten opsigte waarvan die boedelbelasting betaalbaar is.[62]

In 'n Namibiese saak naamlik *Esselman v Secretary of Finance*[63] word gehandel met artikel 74(2) van die Inkomstebelasting Ordonnansie[64]

---

[57] Wet 58 van 1962

[58] Wet 58 van 1962

[59] Wet 58 van 1962

[60] Wet 45 van 1955

[61] A 97(b) van Wet 58 van 1962

[62] A 19 van Wet 45 van 1955

[63] 1991 3 SA 681 (NmSC)

[64] Ordonnansie 5 van 1974

van Namibië ("die Ordonnansie"). Die bewoording van die artikel is in alle opsigte soortgelyk aan artikel 97 van die Inkomstebelastingwet[65] en dit is dus van belang dat die saak kortliks bespreek word.

Ten tye van die belastingpligtige se dood in 1976 was geen persoonlike belastingopgawes vir die 1973- en daaropvolgende jare ingedien nie. Die uitstaande opgawes is ingedien op 18 Julie 1979. Aanslae is in Desember 1979 uitgereik en op 1 Februarie 1980 per pos gestuur aan die eksekutrise se agent, nieteenstaande die feit dat haar posadres aangegee is as die adres waarheen die aanslae gestuur moet word.

Die eksekutrise, as verteenwoordigende belastingpligtige, het later aangevoer dat sy nooit die aanslae ontvang het nie, maar dat sy wel daarvan bewus was voordat die likwidasie- en distribusierekening by die Meester van die Hoogeregshof ("die meester") geliasseer is in November 1986. Die eksekutrise was ook verder daarvan bewus dat daar 'n aansienlike bedrag belasting betaalbaar was.

Op 10 Januarie 1987 is die bates in die boedel oorhandig aan die eksekutrise as erfgenaam. Die likwidasie- en distribusierekening, geliasseer by die meester het nie die Sekretaris van Finansies ("die sekretaris") se eis vir belasting vir die 1973 en daaropvolgende jare van aanslag bevat nie. Die sekretaris het egter ook nie beswaar aangeteken teen die likwidasie- en distribusierekening nie.

Aangesien die belasting nie betaal is nie, het die sekretaris in Maart 1987 'n dagvaarding uitgereik waarin die eksekutrise as verteenwoordigende belastingpligtige van die boedel persoonlik aanspreeklik gehou is vir die belasting. Die grondslag vir die sekretaris se dagvaarding was artikel 74 van die Ordonnansie.[66] Die eksekutrise, as verteenwoordigende

[65] Wet 58 van 1962

[66] Ordonnansie 5 van 1974

belastingpligtige, het eksepsie aangeteken teen die dagvaarding op grond van die feit dat die genoemde artikel slegs toepassing vind waar belasting betaalbaar is voor die verdeling van bates plaasvind en in hierdie geval was die belasting eers betaalbaar na verdeling van die bates.

Dit was gemene saak dat die eksekutrise ten alle tye bewus was dat geen belastingopgawes vir die gemelde tydperke ingedien is nie, dat sy wel onder 'n verpligting was om sodanige opgawes in te dien, dat 'n aansienlike bedrag belasting betaalbaar sou wees en dat die sekretaris nie beswaar gemaak het teen die likwidasie- en distribusierekening soos geliasseer nie.

Die hof bevind dat aanspreeklikheid vir belasting slegs ontstaan wanneer 'n aanslag uitgereik word en tot die kennis van die belastingpligtige gebring word. Aangesien die aanslag in die geval gestuur is na die agent se adres, is daar geen sprake van behoorlike kennisgewing van aanslag, soos vereis deur die Ordonnansie[67] nie. Die eksekutrise is daarom nie persoonlik aanspreeklik vir betaling nie.

In die Esselman-saak[68] het die sekretaris aangevoer dat 'n belastingpligtige, ingevolge artikel 5 van die Ordonnannsie[69] (soortgelyk aan artikel 5 van die Inkomstebelastingwet),[70] aanspreeklik is vir belasting sonder die uitreiking van 'n formele kennisgewing van aanslag of enige ander handeling. Hy het aangevoer dat die eksekutrise nie oor die bates in die boedel kon beskik voor betaling van die belasting soos en wanneer vasgestel deur die sekretaris nie. Aangesien die eksekutrise dit wel gedoen het, is daar persoonlike aanspreeklikheid

---

[67] Ordonnansie 5 van 1974

[68] 1991 3 SA 681 (NmSC)

[69] Ordonnansie 5 van 1974

[70] Wet 58 van 1962

ingevolge die bepalings van artikel 74 van die Ordonnansie[71].

Hoofregter Barker het in sy uitspraak die sekretaris se argument soos volg verwerp:

> I find myself unable to agree with this submission. Section 5 of the Ordinance cannot be read in vacuo, but must be read in the context of all the other provisions of the Ordinance. In *my* view section 5 merely established generally the liability to pay tax, but does not make tax payable before it has been assessed.[72]

Daar is geen Suid-Afrikaanse uitsprake wat oor artikel 97 van die Inkomstebelastingwet[73] handel nie. Daar is egter uitsprake wat handel met die aanspreeklikheid vir belasting ingevolge artikel 5 van die Inkomstebelastingwet[74] en in besonder of sodanige aanspreeklikheid slegs ontstaan by uitreiking van 'n formele kennisgewing van aanslag. Slegs twee van die Suid-Afrikaanse sake sal kortweg bespreek word naamlik *Reed and Another v Warren*[75] en *Namex (Edms) Beperk v Kommissaris van Binnelandse Inkomste.*[76]

In die Reed-saak [77] het die verkoper van aandele in die koopakte gewaarborg dat die maatskappy nie 'n belastingskuld op 'n spesifieke datum en vir 'n spesifieke periode gehad het nie. Die hof verwerp die

---

[71] Ordonnansie 5 van 1974

[72] 1991 3 SA 681 (NmSc) 688 E-F

[73] Wet 58 van 1962

[74] Wet 58 van 1962

[75] 1955 2 SA 370 (N)

[76] 1994 2 SA 265 (A)

[77] 1955 2 SA 370 (N)

argument dat 'n verpligting om belasting te betaal, slegs ontstaan by aanslag:

> Section 5(1) imposes liability to pay income tax upon all persons provided only that taxable income is received by or accrues to them. It is true assessment normally precedes payment, but liability to income tax exists before any assessment is made.[78]

In die Namex-saak[79] wat gehandel het met die status van die kommissaris as skuldeiser ingevolge artikel 311 van die Maatskappywet,[80] bevestig Appèlregter Van Heerden die bevinding in die Reed-saak:[81]

> Met 'n beroep op 'n aantal beslissings het die appellant se advokaat betoog dat inkomstebelastingpligtigheid laastens aan die einde van 'n belastingjaar ontstaan, d w s nog voordat 'n aanslag uitgereik is. Die betoog is gegrond. Uit bedoelde beslissings blyk dit dat hoewel die uitreiking van 'n aanslag 'n vereiste vir die afdwingbaarheid van 'n belastingskuld mag wees, die skuld as sulks reeds voor daardie gebeurlikheid bestaan.[82]

Die verskil in benadering tussen die Suid-Afrikaanse- en Namibiese beslissings is van praktiese belang vir sover dit die persoonlike aanspreeklikheid van verteenwoordigende belastingpligtiges aangaan.

---

[78] 1955 2 SA 370 (N) 372 E-F

[79] 1994 2 SA 265 (A)

[80] Wet 61 van 1973

[81] 1955 2 SA 370 (N)

[82] 1994 2 SA 265 (A) 289 E-F

Indien artikel 97 volgens die Esselman-saak[83] geëinterpreteer word, kan tot die gevolgtrekking gekom word dat 'n verteenwoordigende belastingpligtige nie persoonlike aanspreeklikheid opdoen indien hy oor bates beskik wat onder sy beheer is voordat die kommissaris 'n kennisgewing van aanslag uitreik en op hom beteken het nie. Dit sal selfs die geval wees waar hy kennis gehad het van die aanspreeklikheid van die persoon wat hy verteenwoordig.[84]

In teenstelling met die Esselman-saak,[85] het die benadering in die Suid-Afrikaanse beslissings tot gevolg dat 'n verteenwoordigende belastingpligtige persoonlik aanspreeklik kan wees selfs waar hy nie kennis dra van die belastingskuld van die persoon wat hy verteenwoordig nie.

Die beskerming wat aan verteenwoordigende belastingpligtiges in die Esselman-saak[86] verleen word, is nie in ooreenstemming met verteenwoordigende belastingpligtiges se verpligtinge soos vervat in die Inkomstebelastingwet nie. Die volgende aanhaling van Meyerowitz is gepas:

> One would think that the purpose of section 97 was to ensure that the representative taxpayer should not dispose of such assets until he has performed his duties and paid the tax as required under section 95. That purpose would be frustrated if the representative taxpayer could escape personal liability for breach of his obligation.[87]

---

[83] 1994 2 SA 265 (A) 289

[84] 1994 2 SA 265 (A)

[85] 1991 3 SA 681 (Nm Sc) 688 E - F

[86] 1991 3 SA 681 (Nm Sc)

[87] Meyerowitz D (vonnisbespreking) *Esselman v Secretary of Finance* 1991 3 SA 681 (NmSC) *The Taxpayer* 1992 172

Verteenwoordigende belastingpligtiges behoort dus nie op gesag van die Esselman-saak[88] te steun om hulle verpligtinge, soos uiteengesit in die Inkomstebelastingwet[89], te ontduik nie.

2.4 Verskil in die persoonlike aanspreeklikheid van trustees, direkteure en lede van beslote korporasies

Uit die voorafgaande ondersoek is dit duidelik dat die aanspreeklikheid van 'n direkteur en lid van 'n beslote korporasie enersyds en 'n trustee andersyds vir die belastingskuld van die onderskeie entiteite verskil. Dit blyk dat die persoonlike aanspreeklikheid van 'n direkteur en lid van 'n beslote korporasie ingevolge artikel 97 van die Inkomstebelastingwet[90] slegs ontstaan indien die direkteur of lid van die beslote korporasie, die openbare amptenaar van die entiteit is.

Trustees daarinteen, as verteenwoordigende belastingpligtiges van 'n trust, se persoonlike aanspreeklikheid onstaan ingevolge artikel 97 sodra inkomste deur die trust ontvang word.

3. AANSPREEKLIKHEID VAN DIREKTEURE, LEDE VAN BESLOTE KORPORASIES EN TRUSTEES KRAGTENS DIE GEMENEREG EN WETGEWING ANDERS AS DIE INKOMSTEBELASTINGWET

3.1 Inleiding

Indien artikel 97 van die Inkomstebelastingwet[91] nie toepassing vind nie

---

[88] 1991 3 SA 681 (Nm Sc)

[89] Wet 58 van 1962

[90] Wet 58 van 1962

[91] Wet 58 van 1962

ontstaan die vraag of die kommissaris 'n direkteur, lid van 'n beslote korporasie of trustee ingevolge die gemenereg of wetgewing anders as die Inkomstebelastingwet[92] persoonlik aanspreeklik kan hou vir die belastingskuld van hul onderskeie entiteite. Om dié vraag te beantwoord is dit nodig om die administratiefregtelike verhouding tussen die kommissaris en belastingpligtiges kortweg as agtergrond te bespreek.

3.2 Verhouding tussen die kommissaris en belastingpligtiges

Privaat eiendomsreg word as 'n fundamentele reg erken en beskerm deur die Grondwet van die Republiek van Suid-Afrika.[93] Die Staat beskik egter in gepasde omstandighede oor die bevoegdheid om 'n onderdaan van sy eiendom of 'n gedeelte daarvan te ontneem. Die jaarlikse heffing van belasting deur die Staat is 'n voorbeeld hiervan.[94]

Die Inkomstebelastingwet[95], soos jaarliks gewysig, bepaal welke persone aanspreeklik is vir inkomstebelasting sowel as die omstandighede waaronder aanspreeklikheid ontstaan.[96] Wanneer die omstandighede vir aanspreeklikheid bestaan, het die belastingpligtige 'n wesenlike verpligting teenoor die Staat. Die omvang van die belastingpligtige se aanspreeklikheid is egter nog nie bekend nie. Die wesenlike verpligting word omskep of gekwantifiseer, deur die proses van aanslag, in 'n formele inkomstebelastingverpligting.[97] By wyse van

---

[92] Wet 58 van 1962

[93] A 25 van Wet 108 van 1996; A 25 van Wet 108 van 1996; CG van der Merwe *Sakereg* Durban, Butterworths 1979 115; A Gildenhuys *Onteieningsreg* Durban Butterworths 1976 1-2

[94] Wet 108 van 1996 gelees met Wet 58 van 1962

[95] Wet 58 van 1962

[96] A 5(1) van Wet 58 van 1962

[97] *CIR v Estate Lazarus and Another* 1958 1 SA 311 (A)

kennisgewing aan die belastingpligtige word die formele inkomstebelastingverpligting 'n skuld wat afdwingbaar is deur die Staat.[98]

Die verhouding tussen die kommissaris en belastingpligtiges is gebaseer op die administratiefreg. Administratiefreg is die bepaalde reëls wat die verhouding beheers tussen 'n administratiewe orgaan en 'n onderdaan of tussen administratiewe organe *inter se*.[99] Die administratiefregtelike verhouding kan 'n algemene of 'n individuele verhouding wees.

'n Algemene administratiefregtelike verhouding bestaan wanneer alle subjekte van die verhouding, onderworpe is aan identiese regsreëls en die doel van al sodanige verhoudings identies is.[100]

'n Individuele administratiefregtelike verhouding vloei voort uit dieselfde regsreëls van toepassing op die algemene verhouding, maar betrek 'n spesifieke individuele subjek.[101]

Die administratiefregtelike verhouding is een van ongelykheid of ondergeskiktheid. Privaat subjekte word egter nie ontneem van hulle regte, bevoegdhede en vryhede wanneer die administratiefregtelike verhouding tot stand kom nie. Die owerheidsorgaan kan nie inbreuk maak op die regte, bevoegdhede en vryhede tensy daar uitdruklike bevoegdheid daarvoor is nie.

Die verhouding tussen die kommissaris en die belastingpligtige is die

---

[98] A 91(1)(a) van Wet 58 van 1962

[99] M Wiechers *Administratiefreg* 2e Uitgawe Butterworths Durban

[100] Wiechers 63

[101] Wiechers 64

hoeksteen van die proses van belastingheffing en vordering. Dié verhouding bestaan ook uit 'n algemene en 'n individuele verhouding.[102]

Die Inkomstebelastingwet[103], soos jaarliks gewysig, skep 'n algemene administratiefregtelike verhouding. Die partye tot die verhouding is die kommissaris as administratiewe orgaan en belastingpligtiges.

Die individuele verhouding tussen die kommissaris en 'n belastingpligtige ontstaan wanneer die kommissaris kragtens sy statutêre bevoegdheid optree. Die kommissaris tree ingevolge sy statutêre bevoegdheid op wanneer 'n belastingaanslag uitgereik word. Die individuele verhouding kan ook ontstaan deur die optrede van die belastingpligtige, soos wanneer die belastingpligtige in 'n spesifieke geval versoek dat die kommissaris sy diskresie uitoefen.

Die doel van die algemene administratiefregtelike verhouding moet ooreenstem met die wetgewing waaruit dit voortvloei. In die geval van belastingwetgewing is die doel van die wet, en dus ook die doel van die algemene administratiefregtelike verhouding, die vordering van belasting vir die Staat. Die doel van die individuele verhouding is die bepaling van 'n belastingpligtige se belasbare inkomste en die bedrag belasting betaalbaar daarop of die verlies beskikbaar. Die doel van die individuele administratiefregtelike verhouding kan nie meer omvattend wees as die doel van die algemene administratiefregtelike verhouding nie.[104]

Die doel van die individuele verhouding word bereik deur die uitreiking

---

[102] A A Landman *An Administrative Inquiry into the Legal Nature of the Assessment of Normal Tax* - Ongepubliseerde LLM Tesis - Unisa 1985.

[103] Wet 58 van 1962

[104] Landman 76

van 'n belastingaanslag om fondse van 'n belastingpligtige te verhaal.[105]

Die individuele verhouding kan op 'n aantal wyses beëindig word naamlik wanneer:

- geen beswaar teen die aanslag aangeteken word nie; of

- beswaar word teen die aanslag aangeteken maar word of deur die kommissaris toegestaan of deur die belastingpligtige teruggetrek; of

- die beswaar word van die hand gewys, en geen appèl word aangeteken nie. Indien die belastingpligtige appèl aanteken, word die verhouding eers beëindig by afhandeling van die appèl.[106]

Waar die individuele administratiefregtelike verhouding, wat as doel die aanslag vir belasting het, beëindig word, ontstaan 'n verdere individuele verhouding indien die belastingpligtige belasting verskuldig is. Die doel van die verhouding is die invordering van die belastingskuld.[107] Hierdie verhouding word beëindig wanneer die belastingskuld vereffen word.

3.3 Vordering van belastingskuld kragtens die Inkomstebelastingwet.

Indien belastingskuld nie vereffen word nie bly die individuele verhouding tussen die kommissaris en die belastingpligtige voortbestaan. Artikel 91

[105] Landman 76 - 81

[106] Landman 81 - 82

[107] Landman 82

(1)(a) van die Inkomstebelastingwet[108] maak voorsiening vir die verhaling van belastingskuld en bepaal soos volg:

> 'n Belasting of rente ingevolge artikel 89(2) of 89 *quat* betaalbaar, word wanneer die belasting of rente verskuldig word of betaalbaar is, geag 'n skuld te wees verskuldig aan die Staat en is op die voorgeskrewe wyse en plek aan die kommissaris betaalbaar.

Die artikel bepaal verder dat in gevalle van versuim om belastingskuld te betaal, die kommissaris by die klerk of die griffier van 'n bevoegde hof 'n verklaring kan indien. Die verklaring moet deur die kommissaris as juis gesertifiseer word en moet die bedrag van belasting of rente verskuldig, uiteensit. Na indiening het so 'n verklaring al die gevolge van 'n siviele vonnis vir 'n likwiede skuld vir die bedrag daarin vermeld en enige geding kan daarop ingestel word.[109]

Vanweë hierdie bepaling hoef die kommissaris nie die belastingpligtige eers te dagvaar en vonnis te verkry voordat eksekusiestappe geneem kan word nie.

Die Inkomstebelastingwet bepaal dus wie 'n belastingpligtige is, wat dié se belastingskuld is en hoe die skuld gevorder moet word.

---

108 Wet 58 van 1962

109 A 91 (1)(b) van Wet 58 van 1962

3.4 Persoonlike aanspreeklikheid anders as kragtens die Inkomstebelastingwet

3.4.1 Inleiding

Die vraag wat nou ondersoek moet word, is of die kommissaris 'n direkteur, lid van 'n beslote korporasie of trustee persoonlik vir die belastingskuld van die entiteit aanspreeklik kan hou indien daar geen persoonlike aanspreeklikheid ingevolge die Inkomstebelastingwet[110] is nie. Daar bestaan geen regspraak of artikels wat die probleem volledig aanspreek nie.

Ingevolge die beginsels van die individuele administratiefregtelike verhouding, bestaan daar 'n spesifieke verhouding tussen die kommissaris en 'n belastingpligtige. Dit kan aangevoer word dat die kommissaris, vanweë dié verhouding, uitsluitlik op die bepalings van die Inkomstebelastingwet aangewese is om belastingskuld te verhaal en verder dat die belastingskuld slegs van die belastingpligtige, of waar toepaslik, van die verteenwoordigende belastingpligtige, verhaal kan word.[111] Indien hierdie stelling korrek is, beteken dit dat geen ander persoon as die belastingpligtige of verteenwoordigende belastingpligtige aanspreeklik gehou kan word vir die belastingskuld van 'n ander nie, tensy die Inkomstebelastingwet[112] uitdruklik daarvoor voorsiening maak.

Bogenoemde siening misken egter die doel van

---

[110] Wet 58 van 1962

[111] A 1 en 101 van Wet 58 van 1962

[112] Wet 58 van 1962

Inkomstebelastingwet[113], die samestelling van dié wet en die wisselwerking tussen die Inkomstebelastingwet[114] en ander wetgewing.

3.4.2 Verhaling van belastingskuld anders as kragtens die Inkomstebelastingwet

Die verhaling van belastingskuld op 'n wyse anders as die prosedure neergelê in artikel 91 van die Inkomstebelastingwet[115] is bespreek in die *Kommissaris van Binnelandse Inkomste v Van Rooyen*[116] Die saak het met artikel 40 van die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde[117] ("die BTW-wet") gehandel wat woordeliks identies is aan artikel 91 van die Inkomstebelastingwet[118]. In die saak bevind die hof dat die kommissaris nie uitsluitlik tot die prosedure in artikel 40 van die BTW-wet[119] verbind is om belastingskuld te verhaal nie.

Namens Van Rooyen is aangevoer dat indien die wetgewer vir 'n spesifieke prosedure voorsiening maak, 'n *prima facie* afleiding gemaak kan word dat 'n ander prosedure uitgesluit word en dat die kommissaris daarom nie by magte was om aansoek te doen vir beslagleggingsbevele nie. Die kommissaris kon slegs ingevolge die

---

[113] Wet 58 van 1962

[114] Wet 58 van 1962

[115] Wet 58 van 1962

[116] 1996 1 SA 50 NC

[117] Wet 89 van 1991

[118] Wet 58 van 1962

[119] Wet 89 van 1991

prosedure bepaal in artikel 40 van die BTW-wet[120] belastingskuld verhaal.

Die volgende aanhalings uit die uitspraak van Regter Steenkamp is toepaslik:[121]

> Dit is vir my ondenkbaar dat die Wetgewer se doel met die bepalings in artikel 40 sou wees om die kommissaris se bevoeghede om aksie in te stel, te beperk tot die prosedure in hierdie artikel uiteengesit. Die hele doel van die wetgewing is immers om belasting in te vorder en dit is derhalwe waarskynlik en redelik om te aanvaar dat die Wetgewer se bedoeling is dat die kommissaris die bevoegdheid moet hê om, behalwe die statutêre prosedure soos in artikel 40 uiteengesit, ook toegang te hê om van die gewone hofprosedure gebruik te maak en aksie in te stel en te verdedig.

Op bladsy 60 van die uitspraak gaan Regter Steenkamp soos volg voort:

> Die kommissaris het derhalwe na my mening *locus standi in judicio* om van die gewone gemeenregtelike hof-prosedure gebruik te maak om belasting in te vorder.

Die kommissaris het dus die bevoegdheid om van hofprosedures anders as die vervat in die Inkomstebelastingwet[122] gebruik te maak om belastingskuld te vorder. Die feit dat die kommissaris van ander

---

[120] Wet 89 van 1991

[121] 1996 1 SA 50 NC 59 H-J

[122] Wet 58 van 1962

hofprosedures gebruik kan maak impliseer egter nie dat direkteure, lede van beslote korporasies en trustees as sulks persoonlike aanspreeklikheid opdoen vir die entiteite se belastingskuld nie.

'n Aanknopingspunt vir sodanige persoonlike aanspreeklikheid is artikel 91 van die Inkomstebelastingwet[123]. Belastingskuld word geag 'n skuld verskuldig aan die staat te wees.[124] Die indiening van die gesertifiseerde verklaring deur die kommissaris het al die gevolge van 'n siviele vonnis vir 'n likwiede skuld en enige verdere gedingvoering kan daarop volg.[125] Die kommissaris kan self sover gaan om die boedel van 'n belastingpligtige te laat sekwestreer.[126] Geen melding word egter gemaak van die instel van 'n aksie vir die likwidasie van 'n maatskappy of beslote korporasie nie.

Vanweë artikel 91 van die Inkomstebelastingwet[127] kan aangevoer word dat die kommissaris, net soos enige ander skuldeiser, ingevolge die gemenereg en wetgewing anders as die Inkomstebelastingwet, kan optree om belastingskuld te vorder, aangesien die gemelde wet bepaal dat die gesertifiseerde verklaring by indiening al die gevolge het van 'n siviele vonnis vir 'n likwiede skuld.[128]

Die bepalings van die Insolvensiewet[129] en die Maatskappywet[130]

---

[123] Wet 58 van 1962

[124] Artikel 91 (1)(a) van Wet 58 van 1962

[125] Artikel 91 (1)(b) van Wet 58 van 1962

[126] Artikel 91 (1)(c) van Wet 58 van 1962

[127] Wet 58 van 1962

[128] Artikel 91(1)(b) van Wet 58 van 1962

[129] Wet 24 van 1936

ondersteun die siening. Die wette bepaal dat enige skuldeiser met 'n kwalifiserende eis, aansoek kan doen vir onderskeidelik die sekwestrasie of likwidasie van 'n skuldenaar se boedel. Die kommissaris as skuldeiser kan dus ingevolge die bepalings van die genoemde twee wette optree om belastingskuld te vorder en doen dit ook in die praktyk.[131]

3.4.3 Persoonlike aanspreeklikheid van direkteure kragtens die maatskappywet

Dit is 'n gevestigde beginsel dat 'n maatskappy 'n selfstandige entiteit is wat afsonderlik van sy lede bestaan.[132] Die selfstandige entiteit is die draer van regte en verpligtinge en beskik oor 'n eie boedel.[133] 'n Belangrike gevolg van die selfstandigheid en afsonderlikheid is dat die maatskappy vir die betaling van sy eie skulde aanspreeklik is. Hieruit volg dit verder dat geeneen bloot vanweë enige assosiasie met 'n maatskappy vir die betaling van enige van die maatskappy se skulde aanspreeklik gehou kan word nie.[134]

Uit die voorafgaande moet egter nie afgelei word dat die direkteure van 'n maatskappy nooit vir die maatskappy se skulde aanspreeklik kan wees nie. Die wetgewer maak in die Maatskappywet[135] spesifiek voorsiening vir persoonlike aanspreeklikheid as sanksie om die nakoming van sekere bepalings van dié wet af te dwing. Volgens die

---

130 Wet 61 van 1973

131 *Motsepe v Commissioner for Inland Revenue* 1997 2 SA 898 CC

132 *Salomon v Salomon and Company Limited* 1897 AG 22 (HZ)

133 *Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council* 1922 AD 530

134 *Daimler Co Ltd v Continental Tyre and Rubber Co (Great Britain) Ltd*

135 Wet 61 van 1973

bepalings van die Maatskappywet[136] kan, onder andere, direkteure statutêr aanspreeklik gehou word vir die betaling van die skuld van 'n maatskappy. Die belangrikste bepaling in hierdie verband is artikel 424 van die Maatskappywet.

Artikel 424(1) van Maatskappywet bepaal soos volg:

> Wanneer dit blyk, hetsy in likwidasie, geregtelike bestuur of andersins, dat enige besigheid van die maatskappy roekeloos of met die opset om skuldeisers van die maatskappy of skuldeisers van 'n ander persoon te bedrieg, of met 'n bedrieglike oogmerk gedryf is of gedryf word, kan die Hof, op aansoek van die Meester, die likwidateur, die geregtelike bestuurder, 'n skuldeiser of lid of kontribuant van die maatskappy, verklaar dat 'n persoon wat wetens 'n party was by die dryf van die besigheid op die voormelde wyse, persoonlik verantwoordelik is, sonder beperking van aanspreeklikheid, vir al of enige van die skulde of ander verpligtinge van die maatskappy soos die Hof gelas.

Persoonlike aanspreeklikheid ontstaan indien die besigheid van 'n maatskappy bedryf word soos omskryf in artikel 424. Dit is nie die doel om artikel 424 te ontleed nie. Die vraag wat egter ondersoek moet word is of die kommissaris, as skuldeiser, direkteure ingevolge gemelde artikel aanspreeklik kan hou vir die belastingskuld van die maatskappy.

Die individuele administratiefregtelike verhouding wat tussen die kommisaris en die maatskappy as belastingpligtige bestaan, kan van toepassing gemaak word op derdes soos direkteure, selfs indien artikel

---

[136] Wet 61 van 1973

97 van die Inkomstebelastingwet[137] nie toepaslik is nie. Artikel 424 van die Maatskappywet[138] bepaal dat enige skuldeiser by wyse van aansoek die hof kan nader vir 'n bevel dat 'n direkteur persoonlik aanspreeklik gehou word vir die skulde van die maatskappy indien aan die vereistes van die artikel voldoen word. Hierdie aanspreeklikheid van die direkteure vir die maatskappy se belastingskuld is vervat in die Inkomstebelastingwet[139], die Insolvensiewet[140] en die Maatskappywet.[141] Die uitstaande belasting is 'n skuld verskuldig aan die Staat en verhaalbaar op die voorgeskrewe wyse.[142] Die Maatskappywet[143] en die Insolvensiewet[144] erken die Staat as skuldeiser en die Insolvensiewet skep sekere voorkeure ten opsigte van belastingskuld.[145]

Die remedie in artikel 424 van die Maatskappywet[146] is beskikbaar aan enige skuldeiser en word nie beperk tot enige klas of klasse van skuldeisers nie. Die Maatskappywet[147] bepaal nie uitdruklik of by implikasie dat die skulde wat *ex lege* ontstaan, uitgesluit is nie. Die kommissaris kan self as kontribuant aanspreeklik gehou word vir 'n

---

137 Wet 58 van 1962

138 Wet 61 van 1973

139 Wet 58 van 1962

140 Wet 24 van 1936

141 Wet 61 van 1973

142 A 91 van Wet 58 van 1962

143 Wet 61 van 1973

144 Wet 24 van 1936

145 A 99 van Wet 24 van 1936

146 Wet 61 van 1973

147 Wet 61 van 1973

gedeelte van die kostes van die insolvensieproses.

Die doel van artikel 424 van die Maatskappywet[148] is om direkteure, aandeelhouers en enige ander party wat die afsonderlike regspersoonlikheid van 'n maatskappy misbruik, persoonlik aanspreeklik te hou vir skulde teenoor alle skuldeisers wat ookal die bron van die skuld mag wees. Op hierdie wyse word op die regte, voorregte en bevoegdhede van 'n direkteur inbreuk gemaak. Inbreuk vind dus plaas in ooreenstemming met spesifieke wetgewing wat die beskerming wat voortvloei uit die administratiefregtelike verhouding, inperk.

Aanspreeklikheid van direkteure vind eers plaas nadat aansoek op die voorgeskrewe wyse voor 'n hof gebring is en die hof bevind het dat daar aanspreeklikheid is. Die legaliteitsbeginsel wat alle administratiefregtelike verhoudings onderlê, word dus nagekom.

Die posisie van die kommissaris as skuldeiser het ter sprake gekom in die Namex-saak.[149] Namex was die onderwerp van 'n skema ingevolge artikel 311 van die Maatskappywet.[150]

Artikel 311 van die Maatskappywet[151] bepaal dat 'n skikking of reëling voorgestel kan word tussen 'n maatskappy en sy skuldeisers of 'n klas van skuldeisers. Indien die hof die skikking of reëling goedkeur, bind dit al die skuldeisers of die klas van skuldeisers na gelang van die geval.

---

[148] Wet 61 van 1973

[149] *Namex (Edms) Beperk v Kommissaris van Binnelandse Inkomste* 1994 2 SA 256 A

[150] Wet 61 van 1973

[151] Wet 61 van 1973

'n Skema ingevolge artikel 311 van die Maatskappywet[152] vind onder andere plaas wanneer die aanbieder van 'n skema aanbied om 'n bepaalde of bepaalbare bedrag beskikbaar te stel met die bedoeling om die bedrag te versprei onder die skuldeisers van die maatskappy. Slegs skuldeisers wat hulle eise op 'n voorgeskrewe wyse bewys, kry betaling.

By die plaasvind van 'n bepaalde gebeurtenis, gewoonlik goedkeuring van die skema deur die hof, word dit geag dat skuldeisers hul vorderingsregte teen die maatskappy aan die aanbieder van die skema sedeer. By goedkeuring van die skema word die maatskappy deur die hof uit voorlopige likwidasie bevry.

In die Namex-saak[153] is namens die kommissaris aangevoer dat die kommissaris nie resorteer onder skuldeisers met wie 'n reëling ingevolge artikel 311 van die Maatskappywet[154] aangegaan kan word nie, aangesien die kommissaris nie regtens bevoeg is om afstand te doen van 'n belastingskuld of om dit te sedeer nie.

Die vraag ter sprake was of skuldeisers ingevolge artikel 311 van die Maatskappywet[155] ook die Staat en meer bepaald, die kommissaris insluit. In die Namex-saak[156] word bevind dat die kommissaris gemeenregtelik geldiglik kan toestem tot 'n reëling ingevolge artikel 311 van die Maatskappywet. Die gemeenregtelike posisie word bevestig deur die Skatkiswet.[157] Dié wet bepaal dat die Staat wel afstand kan doen

---

[152] Wet 61 van 1973

[153] *Namex (Edms) Beperk v Kommissaris van Binnelandse Inkomste* 1994 2 SA 265 A

[154] Wet 61 van 1973

[155] Wet 61 van 1973

[156] 1994 2 SA 265 A 285 B-C

[157] A 31 en 32 van Wet 66 van 1975

van belastingskuld indien die skuld geheel of gedeeltelik oninbaar is, of dit tot die voordeel van die Staat sal strek om deur 'n skikking geheel of gedeeltelik daarvan afstand te doen.

Die hof bevind op die feite van die saak en met verwysing na die Inkomstebelastingwet[158], die Skatkiswet[159] en artikel 311 van die Maatskappywet[160] dat die kommissaris wel 'n skuldeiser is soos bedoel in artikel 311 van dié wet. Die kommissaris kan dus afstand doen van 'n belastingskuld of dit sedeer, net soos enige ander skuldeiser.

Dit kan aangevoer word dat die kommissaris as skuldeiser ingevolge die Maatskappywet[161] in dieselfde posisie as enige ander skuldeiser is. Die beskerming wat die Maatskappywet[162] aan skuldeisers verleen, naamlik persoonlike aanspreeklikheid van derdes, is ook aan die kommissaris beskikbaar. Die beskerming verleen aan die skuldeiser wat tot inbreukmaking op die regte van derdes lei, is nie in stryd met die administratiefregtelike verhouding wat bestaan tussen die kommissaris en belastingpligtiges nie. Die inbreukmaking op die regte van derdes word uitdruklik deur wetgewing gemagtig.

3.4.4 Persoonlike aanspreeklikheid van lede van beslote korporasies kragtens die Wet op Beslote Korporasies.

Soos in die geval van 'n maatskappy is die beslote korporasie 'n selfstandige entiteit wat afsonderlik van sy lede bestaan. Die korporasie

---

[158] Wet 58 van 1962

[159] Wet 66 van 1975

[160] Wet 61 van 1973

[161] Wet 61 van 1973

[162] Wet 61 van 1973

het die vermoë en die bevoegdheid van 'n ten volle handelingsbevoegde natuurlike persoon.[163] Die selfstandige entiteit is die draer van regte en verpligtinge en beskik oor 'n eie boedel. Die lede beskik oor beperkte aanspreeklikheid ten opsigte van die skulde van die korporasie.

Die beperkte aanspreeklikheid is egter nie absoluut nie. Die Wet op Beslote Korporasies[164] bevat bykans geen strafsanksies nie en is op selfregulering ingestel. Die hoofmiddel tot selfregulering is die skepping van onder andere persoonlike aanspreeklikheid vir lede vir die skuld van die korporasie wanneer relevante bepalings van die wet oortree word.[165]

Die beslote korporasie en sy lede is onder sekere omstandighede ingevolge die Wet op Beslote Korporasies[166] gesamentlik en afsonderlik aanspreeklik vir die skuld van die korporasie. Spesifieke wetsartikels wat tot voordeel van die kommissaris as skuldeiser kan geld, word hieronder genoem.

Versuim deur die lid om sy oorspronklike of bykomende ooreengekome bydrae aan die korporasie te maak, lei tot persoonlike aanspreeklikheid van alle lede vir alle skuld wat die korporasie opgeloop het vanaf registrasie tot datum van die werklike bydrae.[167]

Die oorskryding van die maksimum aantal lede van 10 vir 'n tydperk van 6 maande lei tot persoonlike aanspreeklikheid vir elke skuld van die

---

[163] A 2 (4) van Wet 69 van 1984

[164] Wet 69 van 1984

[165] De Koker L*13 Mededelings van die Sentrum Ondernemingsreg* (1990) 124 - 206

[166] Wet 69 van 1984

[167] A 63(b) van Wet 69 van 1984

korporasie opgeloop terwyl die aantal lede 10 oorskry.[168]

In gevalle waar finansiële bystand verleen is deur die korporasie aan 'n lid vir die verkryging van 'n belang, sonder die voorafverkreë toestemming van elke lid en sonder die handhawing van die solvensie en likwiditeit van die korporasie, ontstaan aanspreeklikheid vir elke skuld aangegaan voor die verlening van sodanige bystand. 'n Lid wat egter alle redelike stappe gedoen het om die bystand te voorkom, doen geen aanspreeklikheid op nie.[169]

Artikel 64 van die Wet op Beslote Korporasies[170] beheers die aanspreeklikheid van lede vir die skuld van die korporasie wanneer die korporasie besigheid op 'n bedrieglike of roekelose wyse dryf. Dié artikel bepaal soos volg:

> Indien dit te eniger tyd blyk dat enige besigheid van 'n korporasie roekeloos, met growwe nalatigheid of met die opset om iemand te bedrieg of vir 'n bedrieglike doel bedryf was of word, kan 'n Hof op aansoek van die Meester, of 'n skuldeiser, lid of likwidateur van die korporasie, verklaar dat iemand wat wetend party tot die bedryf van die besigheid was of is, persoonlik aanspreeklik is vir al of enige van die skulde of verpligtinge van die korporasie wat die Hof gelas, en die Hof kan die verdere bevele gee wat hy goeddink ten einde die verklaring gevolg te gee en daardie aanspreeklikheid af te dwing.

Daar is 'n duidelike ooreenkoms tussen artikel 64 van die Wet op

---

[168] A 63(c) van Wet 69 van 1984

[169] A 63(f) van Wet 69 van 1984

[170] Wet 69 van 1984

Beslote Korporasies[171] en artikel 424 van die Maatskappywet.[172] Die opmerkings gemaak met bespreking van die aanspreeklikheid van direkteure geld dus ook waar gepoog word om die lede van 'n beslote korporasie aanspreeklik te hou vir die belastingskuld van die korporasie.

3.4.5 Persoonlike aanspreeklikheid van trustees

3.4.5.1 Gemenereg

Dit is gemene saak dat die trust nie met regspersoonlikheid beklee is nie, maar dat die trustees draers van die regte en verpligtinge is. In *CIR v MacNeillie's Estate*[173] word die volgende gesê:

> Neither our authorities nor our courts have recognised it as a persona or an entity... It is trite law that the assets and liabilities in a trust vests in the trustee.

Die skuldeisers van 'n trust is aangewese op trustbates vir delging van uitstaande trustskulde. Honorè[174] stel dit op die volgende wyse:

> Trust assets are segregated from the private assets of the trustees both *vis-a-vis* the trust creditors and the private creditors of the trustee. Trust creditors must sue the trustee in his capacity as trustee and are confined to executing against the trust property; only if the trustee has been guilty of a personal default such as a breach of trust,

---

[171] Wet 69 van 1984

[172] Wet 61 van 1973

[173] 1961 3 SA 833 (A) 840 F-G

[174] Honoré and Cameron *The South African Law of Trusts* (1992) 21 - 22

> may the beneficiary sue him in his personal capacity, and take his private assets in execution.

Die gesag waarop tradisioneel gesteun word vir die aanspreeklikheid van 'n trustee in sy amptelike hoedanigheid is die saak van *Ehrlich v Rand Cold Storage & Supplies Co Ltd*.[175] In die saak is die persoonlike aanspreeklikheid van trustees vir skade deur 'n werknemer veroorsaak ondersoek. Regter President De Villiers stel dit soos volg:

> According to our law, all the authorities with the exception of the case of *Standard Bank v Jacobson* (16 S.C. 352)...agree that the trustee or executor who acts in a representative capacity is *prima facie* liable in his representative capacity.

"All the authorities" verwys na twee uitsprake *naamlik In Re Estate Potgieter*[176] en *Vermaak's Executors v Vermaak's Heirs*.[177] In die Potgieter-saak[178] het die persoonlike aanspreeklikheid van die kurator van 'n insolvente boedel ter sprake gekom terwyl die Vermaak-saak[179] gehandel het met die persoonlike aanspreeklikheid van die eksekuteur van 'n bestorwe boedel. In beide sake word bevind dat daar persoonlike aanspreeklikheid *de bonis propriis* is, vir regskoste, na toepassing van die volgende toets:

> ...where there has been either a want of *bona fides* on the part of the trustee, or negligence, or where he acted unreasonably.

---

[175] 1911 TPD 170

[176] 1908 TS 982

[177] 1909 TS 679

[178] 1908 TS 982

[179] 1909 TS 679

In beide beslissings word die aanspreeklikheid van trustees van 'n trust in die wye sin van die woord aangespreek. In die Potgieter-saak[180] word na Romeins-Hollandse gesag verwys wat die persoonlike aanspreeklikheid van trustees vir trustskulde bespreek. Die trustees in die geval van 'n trust in die wye sin is ampsbekleders en nie eienaars van die goed waaroor hulle beheer het nie. Hulle is wel handelingsbevoeg ten opsigte van die goed onder hulle beheer, maar alle handelinge geskied ten behoewe van die legatarisse of erfgename, die skuldeisers van 'n insolvente boedel ensovoorts.

Die trust in die eng sin is vreemd aan die Romeinse- en Romeins-Hollandse reg. Gemeenregtelike gesag wat handel oor die trust in die wye sin behoort dus nie as gesag aangewend te word wanneer dit gaan oor die trust in die eng sin nie. In die geval van die trust in die eng sin is die trustee eienaar of reghebbende ten opsigte van die bates onder sy beheer, maar nie vir sy persoonlike voordeel nie. Die voordele wat eiendomsreg tot gevolg het, moet aan die begunstigdes deurgegee word.[181]

Daar bestaan geen regspraak in geval van die trust in eng sin waar 'n trustee persoonlik aanspreeklik gehou is vir trustskulde nie. Die redes vir die gebrek aan regspraak op die spesifieke punt is nie duidelik nie, maar dit kan wees dat die trust nie in die verlede op dieselfde skaal benut is as huidiglik nie. Die moontlikheid bestaan ook dat vanweë die oënskynlike beperkte aanspreeklikheid van trustees daar nie spesifiek deur skuldeisers teen trustees opgetree word nie.

Theron kom egter tot die gevolgtrekking dat dit deur gewoonte deel van ons reg geword het dat 'n trustee slegs in amptelike hoedanigheid vir

---

180 1908 TS 982

181 Olivier *Trustreg en praktyk* (1989) 3

trustskulde aanspreeklik is.[182]

Dié gevolgtrekking behoort bevraagteken te word. Die Appélhof is in gepaste gevalle nie onwillig om lang gevestigde regspraktyk aan te pas om by ingewikkelde hedendaagse regs- en kommersiële behoeftes aan te pas nie. In *Willis Faber Enthoven (Pty) Ltd v Receiver of Revenue*[183] verwerp die Appélhof byvoorbeeld die onderskeid in die toepassing van die *condictio indebiti* by regsdwaling en feitedwaling. Die aanvanklike onderskeid is in *Rooth v The State*[184] getref en daarna in 'n aantal Provinsiale- en 'n Appélhof beslissing gevolg. In die Willis Faber Enthoven-saak [185] bring die Appèlhof die onderskeid soos volg tot 'n einde:

> Nor can legal policy stand in the way of its abolition, on the contrary, legal policy would seem to demand rather than preclude the abolition of a principle that is manifestly unjust in the majority of cases. Taking account further of the complexities of contemporary legal and commercial practices which differ *toto caelo* from those followed in earlier times, I would accordingly rule that the fact that money was unduly paid in error of law is not by itself a bar to its recovery by way of the *condictio indebiti*.[186]

Die volgende stelling van Hahlo is toepaslik:[187]

> when it comes to 'trusts' in our law, even the most

---

[182] Theron "Enkele gedagtes oor die regsaard van die trust" *De Jure* 1992 326

[183] 1992 4 SA 202

[184] 1888 25 AR 259

[185] 1992 4 SA 202

[186] 1992 4 SA 202 (A) 223 G-H

[187] Hahlo "The trust in the South African law" *SALJ* (1961) 196

> elementary propositions cannot be regarded as settled... It will take the work of several generations of judges and text writers before the law of trust reaches maturity.

Die regsbasis vir die beginsel dat 'n trustee nie in persoonlike hoedanigheid aanspreeklik is vir trustskulde nie, is twyfelagtig. Trustees behoort die moontlikheid van onbeperkte aanspreeklikheid in ag te neem wanneer 'n aanstelling in die amp van trustee aanvaar word.

Die beginsel dat trustees nie in hulle persoonlike hoedanigheid vir trustskulde aanspreeklik is nie, het uitsonderings. In spesifieke gevalle kan skuldeisers trustees tog moontlik persoonlik aanspreeklik hou vir trustskulde. Van die gevalle word kortliks hierna bespreek.

Die belangrikste remedie wat gebruik kan word teen 'n trustee wat nalaat om sy pligte behoorlik uit te voer, is die Aquiliese aksie. Al die elemente van die onregmatige daad moet uit die aard van die saak teenwoordig wees en bewys word.[188] In beginsel is daar geen rede waarom die remedie ook nie aan skuldeisers beskikbaar kan wees nie.

'n Voorbeeld van waar die Aquiliese aksie toepassing kan vind, is waar die trustee trustinkomste en -bates onder begunstigdes verdeel terwyl daar nog uitstaande trustskulde is. Honoré[189] stel dit soos volg:

> Where a trust is subject to contingent liabilities, for example the cost of litigation, the trustee should retain a reserve to meet them and therefore refrain from distributing the whole estate until it is clear the contingencies will not in fact occur.

In die geval behoort daar wel 'n aanspreeklikheid teenoor krediteure te

---

188 Van der Merwe en Olivier *Die onregmatige daad in die Suid-Afrikanse reg* (1985) 24 - 221

189 Honore 236

wees, aangesien die trustees se optrede onregmatig teenoor skuldeisers is. Skuldeisers sal uit die aard van die saak *dolus* of *culpa* moet bewys.[190]

Die kommissaris as skuldeiser kan ingevolge die aksie poog om die belastingskuld van 'n trust van 'n trustee in sy persoonlike hoedanigheid te verhaal.

3.4.5.2 **Wetgewing**

Artikel 9 van die Wet op die Beheer oor Trustgoed[191] is belangrik. Dit lui soos volg:

> 'n Trustee moet by die nakoming van sy pligte en die uitoefening van sy bevoegdhede met die sorgsaamheid, ywer en kundigheid optree wat redelikerwys verwag kan word van 'n persoon wat die sake van 'n ander hanteer. 'n Bepaling van 'n trustdokument wat die uitwerking sou hê dat 'n trustee vrygestel word van of gevrywaar word teen aanspreeklikheid vir troubreuk indien hy versuim om die mate van sorg, kundigheid en vlyt aan die dag te lê soos in subartikel 1 vereis, is nietig.

Die effek van artikel 9[192] is dat 'n trustee op grond van nalatigheid aanspreeklik gehou kan word as hy by die uitvoering van sy pligte of magte nie die graad van sorgsaamheid wat van hom verwag word, nakom nie. As die normale beginsels wat tot deliktuele aanspreeklikheid lei, toegepas word, behoort dieselfde resultaat verkry te word. Wat egter nie duidelik is nie, is of skuldeisers insluitende die kommissaris, van die

[190] Wunsh "Trading and Business Trusts" 1986 *SALJ* 569.

[191] Wet 57 van 1988

[192] Wet 57 van 1988

artikel gebruik kan maak om trustees persoonlik aanspreeklik te hou vir trustskulde.

Alhoewel daar hoegenaamd nie duidelikheid oor hierdie aangeleentheid bestaan nie, behoort trustees soos in die geval van direkteure van maatskappye en lede van beslote korporasies, aanspreeklikheid op te doen vir die belastingskuld van die trust.

3.4.6 Aanspreeklikheid van direkteure en lede van beslote korporasies kragtens die gemenereg

Direkteure en lede van beslote korporasies kan ook gemeenregtelike aanspreeklikheid opdoen vir die belastingskulde van die onderskeie entiteite. In *Kommissaris van Binnelandse Inkomste en 'n Ander v Willers en 'n Andere*[193] is die maatskappy Bergbries (Edms) Bpk vrywillig gelikwideer. Ten tye van die likwidasie en te alle wesenlike tye daarna was Bergbries 'n kapitale bedrag van R 1 632 117 en rente van R 1 352 293 ten opsigte van inkomstebelasting verskuldig. Die likwidateur het 'n eerste en finale likwidasie- en distribusierekening voorberei en die rekening is deur die meester van die hooggeregshof bevestig. Die kommissaris is egter nie in die rekening as 'n skuldeiser getoon nie. Die kommissaris het ook nie beswaar teen die rekening aangeteken nie. Die aandeelhouers van Bergbries het die opgehoopte reserwes as 'n dividend ontvang sonder dat die maatskappy se belastingskuld betaal is. Nadat die aandeelhouers uitbetaal is, het Bergbries oor geen verdere fondse beskik om die belastingskuld te betaal nie.

Die kommissaris stel 'n eis in vir skadevergoeding teen die aandeelhouers en/of direkteure en likwidateur van Bergbries. Die eis is gebaseer op samespanning tussen die aandeelhouers en/of direkteure en likwidateur van Bergbries om geld wat die kommissaris toekom aan die aandeelhouers toe te ken. Appèlregter Botha bevind dat daar wel in

---

[193] 1994 3 SA 283 A

die geval persoonlike aanspreeklikheid is vir die belastingskuld deur die likwidateur en aandeelhouers en/of direkteure.[194]

Die samespanning tussen die likwidateur en aandeelhouers en/of direkteure het gelei tot die bedrieglike weglating van die kommissaris se eis in die likwidasie- en distribusierekening. Die feit dat die kommissaris nalatig was en nie beswaar teen die reëling aangeteken het nie, ontneem nie die kommissaris van sy eis teen die likwidateur en die aandeelhouers en/of direkteure nie.

Namens Willers is aangevoer dat die kommissaris nie 'n eis vir skadevergoeding kan instel nie vanweë artikel 408 van die Maatskappywet.[195] Dié artikel bepaal dat indien die meester 'n likwidasie- en distribusierekening bekragtig die bekragtiging die uitwerking van 'n finale uitspraak het. Die artikel bepaal verder dat die hof wel die bevoegheid het om die rekening te heropen, maar slegs voordat die likwidateur met die distribusie begin.[196]

Artikel 408 word in die regspraak so uitgelê dat 'n onbetaalde skuldeiser nie by magte is om die tersydestelling van 'n bekragtigde rekening te verkry indien hy deur sy eie nalatigheid versuim het om 'n eis te bewys of om beswaar te maak teen die bekragtiging van die rekening nie, en in besonder nie as die distribusie van bates ingevolge die rekening reeds afgehandel is nie.[197]

In sy uitspraak bevind Appèlregter Botha dat die likwidateur deur sy optrede, naamlik om die kommissaris se eis uit die likwidasie- en distribusierekening te laat en daarna die fondse aan die aandeelhouers

---

194 1994 3 SA 283 A 325 E-G

195 Wet 61 van 1973

196 1994 3 SA 283 A 322 - 323

197 *SA Clay Industries Limited v Katzenellenbogen NO and another* 1957 1 SA 220 (W); *CIR v The Master and Another* 1957 3 SA 693 K

uit te betaal, 'n verbreking van sy statutêre plig ingevolge artikel 391 van die Maatskappywet[198] was. Die artikel bepaal dat 'n likwidateur verplig is om die bates van 'n maatskappy aan te wend vir betaling van die koste van die likwidasie en die eise van skuldeisers en daarna die oorskot te verdeel onder die wat daarop geregtig is. Die verbreking van 'n statuêre plig is *prima facie* 'n onregmagtige daad waarop 'n deliktuele eis om skadevergoeding gegrond kan word.[199]

Appèlregter Botha bevind verder dat die likwidateur se optrede bedrieglik was en dat bedrog *per se* 'n spesiale omstandigheid uitmaak en die kommissaris dus 'n eis vir skadevergoeding kan instel ten spyte van die bepalings van artikel 408.

Direkteure, lede van beslote korporasies en trustees wie se bedrieglike optrede daartoe lei dat belastingskulde van die onderskeie entiteite nie betaal word nie, loop die gevaar van persoonlike aanspreeklikheid, nieteenstaande die beskerming verleen deur die regsaard van die entiteite.

4 GEVOLGTREKKING

Maatskappye, beslote korporasies en trusts is belastingpligtiges ingevolge die bepalings van die Inkomstebelastingwet[200]. Die openbare amptenaar van 'n maatskappy en beslote korporasie en die trustee of trustees van 'n trust kan as verteenwoordigende belastingpligtiges van die onderskeie entiteite ingevolge artikel 97 van die Inkomstebelastingwet[201] persoonlike aanspreeklikheid opdoen vir die belastingskuld van die onderskeie entiteite.

---

[198] Wet 61 van 1973

[199] 1994 3 SA 283 A

[200] Wet 61 van 1973

[201] Wet 58 van 1962

'n Spesifieke persoon wat bekend staan as die openbare amptenaar word aangestel as die verteenwoordigende belastingpligtige van die maatskappy en beslote korporasie. Die persoon is nie noodwendig 'n direkteur of lid van 'n beslote korporasie nie. Indien 'n direkteur of lid van 'n beslote korporasie nie spesifiek as verteenwoordigende belastingpligtige aangestel word nie, kan aanspreeklikheid nie ingevolge artikel 97 van die Inkomstebelastingwet[202] opgedoen word nie.

'n Trustee daarinteen, is ingevolge die bepalings van die Inkomstebelastingwet[203] 'n verteenwoordigende belastingpligtige indien die trust inkomste verdien. Geen spesifieke aanstelling deur die kommissaris is nodig om as verteenwoordigende belastingpligtige aanspreeklikheid op te doen nie. Daar is egter geen aanduiding of die aanspreeklikheid van trustees gesamentlik is of gesamentlik en afsonderlik nie. Ek is van mening dat trustees 'n potensiële groter blootstelling vir persoonlike aanspreeklikheid het as direkteure en lede van beslote korporasies aangesien al die trustees aanspreeklikheid opdoen terwyl slegs die openbare amptenaar van 'n maatskappy of beslote korporasie aanspreeklikheid opdoen ingevolge artikel 97 van die Inkomstebelastingwet.[204]

Die Inkomstebelastingwet[205] is nie die enigste bron van persoonlike aanspreeklikheid vir direkteure, lede van beslote korporasies en trustees vir die belastingskuld van die onderskeie entiteite nie. Na my mening is verdere potensiële bronne van aanspreeklikheid die Maatskappywet[206], die Wet op Beslote Korporasies[207], die Wet op

[202] Wet 58 van 1962

[203] Wet 58 van 1962

[204] Wet 58 van 1962

[205] Wet 58 van 1962

[206] Wet 61 van 1973

[207] Wet 69 van 1984

die Beheer oor Trustgoed[208] en die gemenereg.

Beide die Maatskappywet[209] en die Wet op Beslote Korporasies[210] bevat artikels wat onderskeidelik 'n direkteur en 'n lid van 'n beslote korporasie persoonlik aanspreeklik kan maak vir die skuld van die entiteite. Gemeenregtelik is direkteure ook aanspreeklik gehou vir die belastingskuld van 'n maatskappy waar bedrieglike optrede plaasgevind het. Na my mening is die kommissaris in dieselfde posisie as enige ander skuldeiser en kan dus daarom ook gebruik maak van die spesifieke artikels in die Maatskappywet[211] en die Wet op Beslote Korporasies[212] om 'n direkteur en lid van 'n beslote korporasie persoonlik aanspreeklik te hou vir die belastingskuld van die entiteite. Aanspreeklikheid vestig anders as in die geval van 'n openbare amptenaar nie net op 'n enkele persoon nie maar op alle direkteure en lede wat binne die omvang van die spesifieke artikels val. Die belangrikste artikels vir posensiële persoonlike aanspreeklikheid vir belastingskuld van die entiteite is artikel 424 van die Maatskappywet[213] en artikel 64 van die Wet op Beslote Korporasies.[214]

Die posisie van die trustee is meer kompleks. Ek is van mening dat die persoonlike aanspreeklikheid van trustees kragtens die gemenereg en die Wet op die Beheer oor Trustgoed[215] nie duidelik uitgespel is nie. 'n Belangrike rede hiervoor is die feit dat die Suid-Afrikaanse trustreg

---

[208] Wet 57 van 1988

[209] Wet 61 van 1973

[210] Wet 69 van 1984

[211] Wet 61 van 1973

[212] Wet 69 van 1984

[213] Wet 61 van 1973

[214] Wet 69 van 1984

[215] Wet 57 van 1988

nog in 'n ontwikkelingstadium is en dat die persoonlike aanspreeklikheid van trustees vir trustskuld nog nie duidelik uitgeklaar is nie. Die uitganspunt dat trustees nie vir die skulde van 'n trust aanspreeklik is nie, is na my mening nie behoorlik gegrond nie. Potensiële aanspreeklikheid vir trustees bestaan dus nie net vir die belastingskuld van trusts nie maar ook vir ander skulde.

My gevolgtrekking is dat direkteure, lede van beslote korporasie en trustees nie net kragtens die beperkte bepalings van die Inkomstebelastingwet[216] aanspreeklik is vir die belastingskuld van die onderskeie entiteite nie. Alhoewel daar slegs beperkte regspraak bestaan is ek van mening dat persoonlike aanspreeklikheid vir die belastingskuld van 'n maatskappy, beslote korporasie en trust kan ontstaan vir die direkteure, lede en trustees kragtens ander wetgewing as die Inkomstebelastingwet[217] en ook ingevolge die gemenereg.

---

[216] Wet 58 van 1962

[217] Wet 58 van 1962

BIBLIOGRAFIE

1 **Boeke**

Gildenhuys A *Onteieningsreg* (Durban 1976)

Honoré en Cameron *The South African Law of Trusts* (1992)

Landman A A *An Administrative Inquiry into the Legal Nature of the Assessment of Normal Tax* Ongepubliseerde LLM tesis (Unisa 1985)

Olivier P A *Trustreg en praktyk* (1989)

Van der Merwe C G *Sakereg* (Durban 1979)

Van der Merwe en Olivier *Die onregmatige daad in die Suid-Afrikaanse reg* (1985)

Wiechers M *Administratiefreg* 2e uitg (Durban)

2 **Tydskrifartikels**

Hahlo "The trust in South African law" 1961 *SALJ* 196

Meyerowitz D (vonnisbespreking) *Esselman v Secretary of Finance* 1991 3 SA 681 (NmSC) 1992 *The Taxpayer* 172

Theron "Enkele gedagtes oor die regsaard van 'n trust" 1992 *De Jure* 326

Wunsch B "Trading and business trusts" 1986 *SALJ* 569

3 **Versamelwerke**

De Koker L *13 Mededelings van die Sentrum Ondernemingsreg* (1990) 124 - 206

4 **Sake**

CIR v Estate Lazarus and Another 1958 1 SA 311 (A)

CIR v Friedman and Others NNO 1993 1 SA 353 (A)

CIR v MacNeillie's Estate 1961 3 SA 833 (a) 840

CIR v The Master and Another 1957 3 SA 693 K

Sake (vervolg)

Dadoo Ltd v Krugersdorp Municipal Council 1922 AD 530

Daimler Co Ltd v Continental Tyre and Rubber Co (Great Britain) Ltd

Dawson V IRC 1989 STC 473

Ehrlich v Rand Cold Storage & Supplies Co Ltd 1911 TPD 170

Esselman v Secretary of Finance 1991 3 SA 681 (NmSC)

Estate Smith v CIR 1960 3 SA 375 (A)

Greenan NO (Estate Ebbelaar) and Another v Commissioner for Inland Revenue 1996 3 SA 983 (A)

In Re Estate Potgieter 1908 TS 982

Kommissaris van Binnelandse Inkomste en 'n Ander v Willers en 'n Andere 1994 3 SA 283 (A)

Kommissaris van Binnelandse Inkomste v Van Rooyen 1996 1 SA 50 NC

Malan v Commissioner for Inland Revenue 1997 59 SATC 165

Motsepe v Commissioner for Inland Revenue 1997 2 SA 898 CC

Namex (Edms) Beperk v Kommissaris van Binnelandse Inkomste 1994 2 SA 265 (A)

Reed and Another v Warren 1955 2 SA 370 (N)

Rooth v The State 1888 25 AR 259

S A Clay Industries Limited v Katzenellenbogen NO and another 1957 1 SA 220 (W)

Salomon v Salomon and Company Limited 1897 AG 22 (HZ)

Smith v CIR 1960 3 SA 375 (A)

Vermaak's Estate v Vermaak's Heirs 1909 TS 679

Willis Faber Enthoven (Pty) Ltd v Receiver of Revenue 1992 4 SA 202

5 Statute

Boedelbelastingwet 45 van 1955

Grondwet van die Republiek van Suid-Afrika 108 van 1996

Inkomstebelastingwet 58 van 1962

Insolvensiewet 24 van 1936

Maatskappywet 61 van 1973

Skatkiswet 66 van 1975

Wet op Beheer oor Trustgoed 57 van 1988

Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde 89 van 1991

Wet op Beslote Korporasies 69 van 1984

6 Ordonnansies

Inkomstebelasting Ordonnansie van Namibië 5 van 1974