DIE AANWENDING VAN ARTIKEL 4(q) EN ARTIKEL 4(m) VAN DIE BOEDELBELASTINGWET NOMMER 45 VAN 1955 BY BOEDELBEPLANNING.

Skripsie voorgelê vir gedeeltelike nakoming van die vereistes vir die graad Magister Legum in Boedelreg aan die Potchefstroomse Universiteit vir Christelike Hoër Onderwys.

deur

S E Burger
10821120

Studieleier: Prof G.J. Badenhorst

April 2000

Inhoudsopgawe

1 Inleiding 3

2 Historiese oorsig: Die tydperk voor 1 November 1984 4

3 Die tydperk vanaf 1 November 1984 tot 31 Oktober 1987 7

4 Die tydperk vanaf 1 November 1987 tot 15 Maart 1988 9

5 Die tydperk vanaf 16 Maart 1988 tot 28 Junie 1998 13

6 'n Keuse tussen artikel 4(q) en artikel 4(m) 17

7 Die Regsposisie vanaf 29 Junie 1998 23

8 Slotgedagte 30

9 Summary 32

10 Sleutelterme 33

11 Bibliografie 34

1 Inleiding

By die bepaling van die netto waarde van 'n boedel word sekere kortings ingevolge artikel 4[1] toegelaat.

In hierdie studie word die aanwending van artikel 4(q)[2] en artikel 4(m)[3] van die *Boedelbelastingwet*[4] by boedelbeplanning nagevors teen die agtergrond van die onsekerheid oor die aanwendingsmoontlikhede daarvan in die lig van die wetswysigings van 1985, 1987, 1988, 1998 en 'n uitspraak van die Spesiale Inkomstebelastinghof[5].

Artikel 4(q)[6] en artikel 4(m)[7] se rol by boedelbeplanning word in hierdie studie in die omvattende sin van die begrip boedelbeplanning ondersoek, alhoewel dit grootliks te doen het met belastingbeplanning, omdat dit deel vorm van die *Boedelbelastingwet*[8] en meer in besonder die deel wat handel met kortings.

Dit word ter oorweging gegee dat 'n omvattende benadering meer bevorderlik vir 'n behoorlike wetenskaplike bewerking van die onderwerp is, omdat 'n blote fiskale benadering daartoe kan lei dat belangrike aspekte van strategiese boedelbeplanning agterweë gelaat word.

By die ondersoek sal daar gekyk word na die regsgevolge van artikel 4(m)[9] voor 1 November 1984. Daarna sal daar gekyk word, na die regsgevolge van

---

1 *Boedelbelastingwet* 45 van 1955, hierna verwys as *Boedelbelastingwet*.
2 A 4(q) is bygevoeg deur a 5(1)(b) van wet 81 van 1985 en vervang deur a 6(1)(c) van wet 86 van 1987.
3 Bygevoeg deur a 2 wet 59 van 1957, vervang deur a 6(1)(b) wet 86 van 1987 en deur a 10(1)(d) van wet 87 van 1988.
4 Wet 45 van 1955 soos gewysig.
5 *Boedel wyle AIJ de Beer v Die Kommissaris van Binnelandse Inkomste* saak ED 64 gedateer 21 April 1998.
6 *Boedelbelastingwet.*
7 *Boedelbelastingwet.*
8 Wet 45 van 1955 soos gewysig.
9 *Boedelbelastingwet.*

artikel 4(q)[10] en artikel 4(m)[11] gedurende 1 November 1984 tot 31 Oktober 1987, gedurende 1 November 1987 tot 15 Maart 1988, gedurende 16 Maart 1988 tot 28 Junie 1998 en vanaf 29 Junie 1998. *Beneke, Davis en Jooste*[12] se argumente oor die onvolledige bewoording van die artikels sal ontleed word en die keuse tussen die gebruik van artikel 4(q)[13] en artikel 4(m)[14] sal bespreek word.

2 Historiese oorsig: Die typerk voor 1 November 1984

Voor 1 November 1984 was slegs artikel 4(m)[15] op die wetboek en dit laat by die berekening van boedelbelasting 'n korting toe van die waarde van tussentydse beperkte regte ('n vrug-gebruik of 'n soortgelyke belang in eiendom en die reg op 'n jaargeld gehef teen eiendom). Dit is nodig om die artikel volledig hier aan te haal en die bewoording daarvan lees soos volg:

Die netto waarde van 'n boedel word bepaal deur die volgende kortings op die totale waarde van alle eiendom wat ooreenkomstig artikel 3[16] daarby ingesluit is te doen, dit wil sê:

(m) die waarde van 'n vruggebruik of ander soortgelyke belang in eiendom en van enige reg op 'n jaargeld waarmee goed beswaar is, wat as eiendom van die oorledene kragtens artikel 3(2)(a)[17] ingesluit is, indien bedoelde belang of reg deur 'n vooroorlede gade van die oorledene geskep is en die eiendom waaroor die oorledene daardie belang of reg geniet het deel van die boedel van die vooroorlede gade uitgemaak het.

Die volgende vereistes geld vir die artikel om toepassing te vind:

10 *Boedelbelastingwet.*
11 *Boedelbelastingwet.*
12 *Estate Planning* 2-20 e.v.
13 *Boedelbelastingwet.*
14 *Boedelbelastingwet.*
15 *Boedelbelastingwet.*
16 *Boedelbelastingwet.*
17 *Boedelbelastingwet.*

(a) die oorledene was die eienaar van die regte en die regte het deel gevorm van die eiendom in sy boedel kragtens artikel 3(2)(a)[18];

(b) die regte moes geskep wees deur die vooroorlede gade van die oorledene;

(c) die bates waarop die beperkte regte van toepassing is was deel van die boedel van die vooroorlede gade.

Meyerowitz[19] meen tereg dat 'n vooroorlede gade wat gedurende sy leeftyd eiendom skenk onderhewig aan die vruggebruik van die langslewende gade, binne die trefwydte van artikel 4(m)[20] geplaas kan word waar die geskenkte eiendom deel vorm van die vooroorlede gade se boedel onder artikel 3(3)(c)[21] van die wet, aangesien slegs vereis word dat die beperkte regte geskep moes wees deur die vooroorlede gade en dat dit moet geld ten op sigte van eiendom wat deel vorm van die vooroorlede gade se boedel[22].

Ingevolge artikel 3 (3)(c)[23] was eiendom geskenk deur die oorledene tydens sy lewe (uitgesluit 'n "donatio mortis causa" of 'n skenking beliggaam in 'n geregistreerde huweliksvoorwaardekontrak), geag eiendom te wees in sy boedel. Hierdie artikel is intussen geskrap.

---

18 A 3(2)(a) *Boedelbelastingwet:* Eiendom beteken enige reg op goed, hetsy roerend of onroerend, liggaamlik of onliggaamlik, en ook enige fidusiêre reg, vruggebruik of ander derglike reg op eiendom (met in begrip van 'n reg op 'n jaargeld waarmee goed beswaar is) wat die oorledene onmiddellik voor sy dood besit het.

19 Meyerowitz *The Law* and *Practice of Administration of Estates* 5de uitg 444.

20 *Boedelbelastingwet.*

21 *Boedelbelastingwet.* A 3(3)(c) is gewysig deur a 4(1)(b) wet 81 van 1985 en geskrap deur a 9(1)(a) wet 87 van 1988.

22 A 3(1) *Boedelbelastingwet*: Die boedel van 'n persoon bestaan uit al die eiendom van daardie persoon op die datum van sy dood en uit alle eiendom wat ooreenkomstig hierdie wet geag word eiendom van daardie persoon op bedoelde datum te wees.

23 *Boedelbelastingwet.*

In *Brocco v CIR*[24] het 'n man wat getroud was binne gemeenskap van goedere eiendom geskenk aan sy seuns met die voorbehoud van 'n lewenslange vruggebruik ten gunste van homself en sy vrou of die langslewende van hulle. Die vrou, wat nie 'n party tot die skenkings akte was nie, was die eerssterwende. Die Kommissaris van Binnelandse Inkomste het by die man se dood boedelbelasting geeïs wat bereken is op een helfte van die blote eiendom en ook op die waarde van die vruggebruik. Die rede vir die uitspraak was dat die vooroorlede gade (die vrou) nie die vruggebruik geskep het nie en kan 'n korting onder artikel 4(m)[25] nie toegelaat word nie.

Die saak is korrek beslis kragtens die letter van die wet, want artikel 4(m)[26] bepaal uitdruklik dat die vruggebruik geskep moes wees deur die vooroorlede gade en in hierdie geval was dit duidelik nie so gewees nie. Indien die vrou (die eerssterwende) dus 'n party was tot die skenkingsakte, sal 'n korting onder artikel 4(m)[27] toelaatbaar gewees het.

Hierdie uitspraak moet vandag steeds in ag geneem word by boedelbeplanning gedoen deur gades getroud in gemeenskap van goedere. Die gades moet albei partye wees tot die dokument waarin die vruggebruik geskep word in stede daarvan dat een gade 'n party is tot die dokument en die ander gade bloot 'n skriftelike toestemming kragtens artikel 15(2)(a)[28] verleen tot die vervreemdingshandeling van die ander party met betrekking tot die gemeenskaplike boedelbates.

Volgens die skrywers *Olivier en van den Berg*[29] is artikel 4(m)[30] soos dit tans daaruit sien nie van toepassing op gevalle waar die vruggebruik of jaargeld

---

24 1962 2 SA 555.
25 *Boedelbelastingwet.*
26 *Boedelbelastingwet.*
27 *Boedelbelastingwet.*
28 *Die Wet op Huweliksgoedere* wet 88 van 1984, hierna verwys as die *Huweliksgoederewet.*
29 *Boedelbeplanning* 51.
30 *Boedelbelastingwet.*

kragtens 'n kontrak gedurende die lewe van die partye geskep is nie soos wat dit die geval was by *Brocco v CIR*[31]. Die gemelde skrywers is van mening dat dit duidelik is uit die bewoording van artikel 4(m)[32], dat dit slegs betrekking het op testamentêre handelinge.

Wiechers en Vorster[33] meld in die verband dat ingevolge artikel 4(m)[34], soos dit tans daaruit sien, die regte geskep moes wees in die boedel van die vooroorlede gade van die oorledene.

Dit word aan die hand gedoen dat die standpunt van *Meyerowitz*[35] regstegnies te versoen is met *Wiechers en Vorster*[36] se standpunt en ook met die presiese bewoording van artikel 4(m)[37] aangesien artikel 4(m)[38] slegs bepaal dat die belang of reg deur 'n vooroorlede gade van die oorledene geskep moes wees en nie meld dat die skepping slegs moes geskied by wyse van testamentêre handeling nie. Hierdie standpunt is ook in lyn met die beslissing van *Brocco v CIR*[39].

Daar was vir bykans dertig jaar, totdat artikel 4(q)[40] die lig gesien het, nie veel probleme ervaar met die interpretasie van artikel 4(m)[41] nie.

3 Die tydperk vanaf 1 November 1984 tot 31 Oktober 1987

31 1962 2 SA 555.
32 *Boedelbelastingwet.*
33 *Boedelbereddering* 109.
34 *Boedelbelastingwet.*
35 *On Administration of Estates Estate Duty Capital Transfer Tax* 28-16.
36 *Boedelbereddering* 109.
37 *Boedelbelastingwet.*
38 *Boedelbelastingwet.*
39 1962 2 SA 555.
40 *Boedelbelastingwet.*
41 *Boedelbelastingwet.*

Gedurende hierdie tydperk is daar geen wysigings aangebring aan die bepalings van artikel 4(m)[42] nie. Artikel 4(q)[43] tree egter in werking sonder enige voorbehoudsbepalings en dit bepaal die volgende:

Die netto waarde van 'n boedel word bepaal deur die volgende kortings op die totale waarde van alle eiendom wat ooreenkomstig artikel 3[44] daarby ingesluit is te doen, dit wil sê:

(q) soveel van die bedrag van enige eiendom in die boedel ingesluit wat nie ingevolge die voorgaande bepalings van hierdie artikel as 'n korting toegelaat is nie, as wat aan die langslewende gade van die oorledene toeval.

In die boedels van persone wat gesterf het tussen 1 November 1984 en 31 Oktober 1987 was dit moontlik om 'n korting te verkry onder artikel 4(q)[45] en artikel 4(m)[46] deur byvoorbeeld 'n vruggebruik oor die eiendom van die oorledene te skep vir die langslewende gade en die blote eiendom te bemaak aan die kinders[47].

In die boedel van die eerssterwende was die waarde van die vruggebruik[48] aan die langslewende gade aftrekbaar as 'n korting vir boedelbelasting doeleindes ingevolge artikel 4(q)[49]. By die dood van die langslewende, is die waarde van die vruggebruik wat staak 'n bate in die langslewende se boedel, maar dit is vrygestel van boedelbelasting ingevolge die bepalings van artikel 4(m)[50] indien die vruggebruik geskep is deur die vooroorlede gade oor sy of haar bates. Die voorwaarde is dat beide die gades in hierdie tydperk te sterwe kom.

---

42 *Boedelbelastingwet.*

43 *Wysigingswet op Inkomstewette* wet 81 van 1985 het verskyn in Sk 9851 op 24 Julie 1985. A 4(q) word geag in werking te tree op 1 November 1984.

44 *Boedelbelastingwet.*

45 *Boedelbelastingwet.*

46 *Boedelbelastingwet.*

47 Gedurende daardie tydperk was voorbehoudsbepaling (ii) tot a 4(m) nog nie op die wetboek nie en a 4(q) nog nie gewysig soos dit tans lees nie.

48 'n Vruggebruik is eiendom en blote eiendom is ook eiendom, as gevolg van die wye betekenis van eiendom in a 3(2) *Boedelbelastingwet*; *SBI v Boedel Snyman* 1972 1 SA 1 (A); Anon 1985 *Taxpayer* 118.

49 *Boedelbelastingwet.*

Verskeie skrywers[51] stem saam met die toepassing van die twee artikels soos hierbo uiteengesit.

Die wetgewer het 'n leemte in die wet bespeur en derhalwe 'n wysiging in die wet aangebring welke wysiging van toepassing gemaak is op bestorwe boedels van persone wat op of na 1 November 1987 te sterwe gekom het.

4 Die tydperk vanaf 1 November 1987 tot 15 Maart 1988

Artikel 4(q)[52] is gewysig deur die volgende bepalings by te voeg en die artikel lees nou soos volg:

Die netto waarde van 'n boedel word bepaal deur die volgende kortings op die totale waarde van alle eiendom wat ooreenkomstig artikel 3[53] daarby ingesluit is te doen, dit wil sê:

(q) soveel van die waarde van enige eiendom in die boedel ingesluit wat nie ingevolge die voorgaande bepalings van hierdie artikel as 'n korting toegelaat is nie, as wat aan die langslewende gade van die oorledene toeval: met dien verstande dat-

4(q)(i) die korting wat kragtens die bepalings van hierdie paragraaf toegelaat mag word, verminder moet word met soveel van 'n bedrag as wat die langslewende gade ingevolge die testament van die oorledene verplig word om aan enige ander persoon of trust te vervreem;

4(q)(ii) geen korting kragtens die bepalings van hierdie paragraaf toegelaat word nie ten opsigte van enige eiendom wat toeval aan 'n trust wat tot voordeel van die langslewende gade deur die oorledene gestig is, indien die trustee van bedoelde trust 'n diskresie het om bedoelde

50 *Boedelbelastingwet.*
51 Wiechers en Vorster *Boedelbereddering* 110; Beneke, Davis en Jooste *Estate Planning* 13-17; Olivier en van den Berg *Boedelbeplanning* 46; Anon 1985 *Taxpayer* 118-119; Anon 1987 *Taxpayer* 176.
52 Wet 86 van 1987 wat voorbehoudsbepaling (i) en (ii) bygevoeg het tot a 4(q).
53 *Boedelbelastingwet.*

eiendom of enige inkomste daaruit aan iemand anders as die langslewende gade toe te wys.

Terselfdertyd is artikel 4(m)[54] gewysig om soos volg te lees:

Die netto waarde van 'n boedel word bepaal deur die volgende kortings op die totale waarde van alle eiendom wat ooreenkomstig artikel 3[55] daarby ingesluit is te doen, dit wil sê:

(m) die waarde van 'n vruggebruik of ander soortgelyke belang in eiendom en van enige reg op 'n jaargeld waarmee goed beswaar is, wat as eiendom van die oorledene kragtens artikel 3(2)(a)[56] ingesluit is, indien bedoelde belang of reg deur 'n vooroorlede gade van die oorledene geskep is en die eiendom waaroor die oorledene daardie belang of reg geniet het:

4(m)(i) deel van die boedel van die vooroorlede gade uitgemaak het; en

4(m)(ii) nie by die bepaling van die netto waarde van die boedel van die vooroorlede gade kragtens die bepalings van paragraaf (q)[57] van hierdie artikel as 'n korting toegelaat is nie.

Artikel 5[58] bepaal hoe die waarde van enige eiendom in die boedel ingesluit, vasgestel word. In artikel 4 (q)[59] word die woorde gebruik "soveel van die waarde van enige eiendom" en dit blyk dus asof die eiendom opsigself nie in aanmerking kom vir 'n korting onder artikel 4(q)[60] nie. Dit is dus slegs die waarde van die eiendom sover dit die langslewende gade toeval wat in aanmerking kom vir die korting.

Indien die eerssterwende dus die vruggebruik oor 'n huis bemaak aan die langslewende gade en die blote eiendomsreg bemaak aan 'n kind gebore uit die

54 A 6(1)(b) wet 86 van 1987 wat bepaling (ii) bygevoeg het tot a 4(m).
55 *Boedelbelastingwet.*
56 *Boedelbelastingwet.*
57 *Boedelbelastingwet.*
58 *Boedelbelastingwet.*
59 *Boedelbelastingwet.*
60 *Boedelbelastingwet.*

huwelik, word die waarde van die vruggebruik oor die huis bereken kragtens artikel 5(1)(f)(i)[61] deur die kapitalisering van die jaarlikse waarde van die reg teen twaalf persent oor die vermoedelike lewensduur van die langslewende gade. Die waarde van die vruggebruik dien as korting vir boedelbelasting onder artikel 4(q)[62], nie die huis nie.

By die afsterwe van die langslewende gade is die vruggebruik wat staak eiendom in die langslewende gade se boedel kragtens artikel 3(2)(a)[63] en word die waarde van die staking bereken kragtens artikel 5(1)(b)[64] deur kapitalisering van die jaarlikse waarde van die reg teen twaalf persent oor die vermoedelike lewensduur van die persoon wat bevoordeel word as gevolg van die staking van die vruggebruik. Die vruggebruik is geskep deur 'n vooroorlede gade van die oorledene. Die eiendom waarop die vruggebruik van toepassing is was deel van die vooroorlede gade se boedel en daardie eiendom was nie toegelaat as 'n korting onder artikel 4(q)[65] nie.

Die gevolgtrekking is dan dat ten spyte van die wetswysiging, 'n korting steeds toegelaat word onder artikel 4(q)[66] ten opsigte van die waarde van die vruggebruik oor eiendom wat die langslewende toeval uit die boedel van die eerssterwende. By die afsterwe van die langslewende word 'n korting ook toegelaat ten opsigte van die waarde van die staking van die vruggebruik, geskep oor daardie eiendom, in die boedel van die langslewende onder artikel 4(m)[67]. Dus word daar 'n korting verleen ten aansien van dieselfde bate (byvoorbeeld 'n huis) by die dood van die eerssterwende gade en weereens by die dood van die langslewende gade. Al verskil is dat die korting verkry word

61 *Boedelbelastingwet.*
62 *Boedelbelastingwet.*
63 *Boedelbelastingwet.*
64 *Boedelbelastingwet.*
65 *Boedelbelastingwet.*
66 *Boedelbelastingwet.*
67 *Boedelbelastingwet.*

by die dood van die eerssterwende onder artikel 4(q)[68] en by die dood van die langslewende onder artikel 4(m)[69].

Die skrywers *Beneke, Davis en Jooste*[70] is tereg van mening dat die wetgewer stilswyend erkenning verleen het aan hul interpretasie soos hierbo aangetoon, van die 1987 wetswysiging deur 'n verdere wysiging aan te bring aan artikel 4(m)[71].

Die teenoorgestelde standpunt word gehuldig deur *Olivier en van den Berg*[72]. Hulle is van mening dat die nuwe wysiging van artikel 4(m)[73] wat geld vanaf 16 Maart 1988 ook sal geld ten aansien van persone wat op of na 1 November 1987 (die effektiewe datum van die vorige wysiging) te sterwe gekom het en wat 'n vruggebruik ten gunste van hul langslewende gade geskep het. 'n Rede word nie verskaf vir die siening nie. Die skrywers erken wel dat die 1988 wetswysiging as antwoord dien op die kritiek van die 1987 wetswysiging.

Meyerowitz[74] doen aan die hand dat daar vir alle praktiese doeleindes geen verskil in effek is tussen die 1 November 1987 wysiging en die 13 Julie 1988 wysiging nie. Hy brei nie verder uit op die stelling nie.

Daar word aan die hand gedoen dat artikel 10(2)(b)[75] uitdruklik bepaal dat paragrawe (b) tot (f) van subartikel 1 van toepassing is ten opsigte van die boedel van iemand wat op of na 16 Maart 1988 te sterwe kom. Die wetgewer self maak dus 'n onderskeid tussen die regsposisie voor 16 Maart 1988 en die regsposisie na 16 Maart 1988.

---

68 *Boedelbelastingwet.*
69 *Boedelbelastingwet.*
70 *Estate Planning* 13-17, 13-18.
71 A 10(1)(d) wet 87 van 1988 verskyn in Sk 11409 op 13 Julie 1988 en word geag in werking te tree op 16 Maart 1988.
72 *Boedelbeplanning* 46.
73 *Boedelbelastingwet.*
74 *Administration of Estates* 28-16.

Dus word daar saamgestem met *Beneke, Davis en Jooste*[76] dat daar tussen die periode 1 November 1987 en 15 Maart 1988 steeds opeenvolgend gebruik gemaak kan word van artikel 4(q)[77] en artikel 4(m)[78] en inderdaad van so vroeg af al as 1 November 1984, die datum waarop artikel 4(q)[79] op die wetboek verskyn het.

Die rede vir die standpunt is die taalgebruik in artikel 4(m)[80] deur die wetgewer. Die waarde van die vruggebruik is gelyk aan die bedrag van die korting toegelaat. Al vereiste gestel is dat:

(a) die vruggebruik die eiendom was van die oorledene;
(b) die vruggebruik geskep was deur 'n vooroorlede gade;
(c) die eiendom waarop die vruggebruik van toepassing is, deel was van die boedel van die vooroorlede gade;
(d) die eiendom nie as korting toegelaat is onder artikel 4(q)[81] nie, in die boedel van die vooroorlede gade.

Dit is ook noodsaaklik om verder te kyk na die regsposisie vanaf 16 Maart 1988.

5 Die tydperk vanaf 16 Maart 1988 tot 28 Junie 1998

In antwoord op die kritiek uitgespreek deur *Beneke, Davis en Jooste*[82] is artikel 4(m)[83] verder gewysig op 13 Julie 1988 en terugwerkend van krag gemaak om

---

75 *Belastingwysigingswet* wet 87 van 1988.
76 *Estate Planning* 13-17, 13-18.
77 *Boedelbelastingwet*.
78 *Boedelbelastingwet*.
79 *Boedelbelastingwet*.
80 *Boedelbelastingwet*.
81 *Boedelbelastingwet*.
82 *Estate Planning* 13-17, 13-18.
83 *Boedelbelastingwet*.

te geld vanaf 16 Maart 1988. Artikel 4(q)[84] geld nog in sy bestaande vorm. Artikel 4(m)[85] lees nou soos volg:

Die netto waarde van 'n boedel word bepaal deur die volgende kortings op die totale waarde van alle eiendom wat ooreenkomstig artikel 3[86] daarby ingesluit is te doen, dit wil sê:

(m) die waarde van 'n vruggebruik of ander soortgelyke belang in eiendom en van enige reg op 'n jaargeld waarmee goed beswaar is, wat as eiendom van die oorledene kragtens artikel 3(2)(a)[87] ingesluit is, indien bedoelde belang of reg deur 'n vooroorlede gade van die oorledene geskep is en-

4(m)(i) die eiendom waaroor die oorledene daardie belang of reg geniet het deel van die boedel van die vooroorlede gade uitgemaak het; en

4(m)(ii) geen korting ten opsigte van die waarde van daardie belang of reg by die bepalings van die netto waarde van die boedel van die vooroorlede gade kragtens die bepalings van paragraaf (q) van hierdie artikel toegelaat is nie.

Die volgende voorbeeld word bespreek ten einde aan te toon hoe die artikel prakties toegepas kan word.

By die afsterwe van 'n eerssterwende gade kry die langslewende gade 'n vruggebruik. In die likwidasie en distribusierekening word die waarde daarvan getoon as X. X is verkry deur die kapitalisering van die jaarlikse waarde van die reg teen twaalf persent oor die vermoedelike lewensduur van die vruggebruiker[88]. X word toegelaat as 'n korting onder artikel 4(q)[89].

84 *Boedelbelastingwet.*
85 *Boedelbelastingwet.*
86 *Boedelbelastingwet.*
87 *Boedelbelastingwet.*
88 A 5(1)(f)(i) wet 45 van 1955.
89 *Boedelbelastingwet.*

Die vruggebruiker (die langslewende gade) sterf. Die vruggebruik wat tot 'n einde kom by sy of haar dood is eiendom[90] in die langslewende gade se boedel. In die likwidasie- en distribusierekening word die waarde van die vruggebruik wat staak getoon as Y. Y is verkry deur[91] die kapitalisering van die jaarlikse waarde van die reg oor die vermoedelike lewensduur van die persoon wat die reg van genot verkry as gevolg van die staking van die vruggebruik.

Daar word aan die hand gedoen dat X nie dieselfde as Y is nie, aangesien X en Y verkry is met verskillende berekenings. Daar word ook aan die hand gedoen dat 'n vruggebruik 'n ander soort reg is as die staking van 'n vruggebruik. Daarom word die berekenings van die waardes verskillend gedoen en ook onder verskillende artikels van die wet. Kortings het te doen met waardes[92].

Die vraag is of die wetgewer in artikel 4(m)[93] bedoel die waarde van 'n vruggebruik, waarde X, naamlik die waarde wat getoon is as die waarde van die vruggebruik in die likwidasie- en distrubisierekening van die eerssterwende of bedoel die Wetgewer waarde Y, naamlik die waarde van die vruggebruik wat staak soos getoon in die likwidasie- en distribusierekening van die langslewende.

Indien die wetgewer waarde X bedoel, beteken dit dat aangesien X reeds as korting gedien het in die boedel van die eerssterwende onder artikel 4(q)[94], dit nie weer as korting kan dien in die boedel van die langslewende onder artikel 4(m)[95] nie.

---

90 A 3 (2)(a) wet 45 van 1955.

91 A 5 (1)(b) wet 45 van 1955.

92 A 4 wet 45 van 1955: Die netto waarde van 'n boedel word bepaal deur die volgende kortings op die totale waarde van alle eiendom wat ooreenkomstig a 3 daarby ingesluit is, te doen.

93 *Boedelbelastingwet.*

94 *Boedelbelastingwet.*

95 *Boedelbelastingwet.*

Dit is nie moontlik dat dit wel die wetgewer se bedoeling kon gewees het nie, want in artikel 5[96], wat handel oor hoe die waarde van eiendom wat in die boedel van 'n persoon ingesluit is, bereken word, word die waarde van 'n vruggebruik wat staak en die waarde van 'n vruggebruik verskillend bereken[97]. Die wetgewer kon dus nie waarde X bedoel het in artikel 4(m) nie.

Die gevolgtrekking word dus gemaak dat die wetgewer in artikel 4(m)[98] die waarde Y bedoel naamlik die waarde van die staak van 'n vruggebruik. Aangesien daardie waarde nie as korting toegelaat is in die boedel van die eerssterwende nie, kan dit toegelaat word as korting in die boedel van die langslewende.

Dit blyk dus asof *Meyerowitz*[99], korrek is in sy siening dat daar vir alle praktiese doeleindes geen verskil is in die gevolge van die 1987 en die 1988 wetgewing nie en dat daar dus steeds opeenvolgend gebruik gemaak kan word van artikel 4(q)[100] en artikel 4(m)[101] soos van 1 November 1984 af tot op hede.

Die voorgaande berus egter op die aanname dat die wetgewer met die woorde in artikel 4(m)(ii)[102] "die waarde van daardie belang of reg" bedoel die waarde soos by die staking van die vruggebruik. Indien die wetgewer dit nie so bedoel nie, sal dit tot groter regsekerheid lei deur daardie woorde te vervang met die woorde "die waarde van die vruggebruik toe dit geskep is."

Dit wil dus voorkom asof daar steeds onsekerheid is oor die interpretasie van die artikels.

---

96 *Boedelbelastingwet.*
97 A5(1)(b) en a 5(1)(f)(i) *Boedelbelastingwet.*
98 *Boedelbelastingwet.*
99 *Administration of Estates* 28-16.
100 *Boedelbelastingwet.*
101 *Boedelbelastingwet.*

Dit is verder ook belangrik om te bepaal of daar 'n keuse bestaan tussen die gebruik van artikel 4(q)[103] en artikel 4(m)[104].

6 'n Keuse tussen artikel 4(q) en artikel 4(m)

As gevolg van die verskillende berekeningsmetodes van die waarde van 'n vruggebruik en die waarde van die staking van 'n vruggebruik, is dit soms meer voordelig om van 'n artikel 4(m)[105] korting gebruik te maak in die boedel van die langslewende gade as om van die korting gebruik te maak onder artikel 4(q)[106] in die boedel van die eerssterwende.

Wiechers en Vorster [107] en *Meyerowitz*[108] is van mening dat waar 'n bemaking aan 'n langslewende gade wel vir 'n korting kragtens artikel 4(q)[109] kwalifiseer, die korting by die dood van die eerssterwende gade geeïs moet word. Volgens die skrywers het die eksekuteur nie 'n keuse om eerder in die boedel van die langslewende gade 'n artikel 4(m)[110] korting te benut nie. Die skrywers vind ondersteuning vir die standpunt uit die bedoeling van die wetgewer soos wat dit blyk uit die bewoording van artikel 4(m)[111].

In die ongerapporteerde saak van *Boedel wyle A I J De Beer v Die Kommissaris van Binnelandse Inkomste*[112] het die langslewende gade wat binne gemeeskap van goedere getroud was 'n vruggebruik verkry by die dood van die

102 *Boedelbelastingwet.*
103 *Boedelbelastingwet.*
104 *Boedelbelastingwet.*
105 *Boedelbelastingwet.*
106 *Boedelbelastingwet.*
107 *Boedelbereddering* 110.
108 *Administration of Estates* 28-22.
109 *Boedelbelastingwet.*
110 *Boedelbelastingwet.*
111 A 4(m)(ii) bepaal dat geen korting toegelaat moes wees kragtens die bepalings van a 4(q) ten opsigte van die waarde van die belang by die bepaling van die netto waarde van die boedel van die vooroorlede gade nie.
112 Saak ED 64 gedateer 21 April 1998.

eerssterwende. Dit was nie in geskil dat helfte van die waarde van hierdie vruggebruik as 'n korting ingevolgde die bepalings van artikel 4(q)[113] gekwalifiseer het nie.

Die korting is doelbewus weggelaat aangesien dit meer belasting voordelig sou wees om van die korting onder artikel 4(m)[114] gebruik te maak in die boedel van die langslewende gade. Die Kommissaris van Binnelandse Inkomste het nie 'n artikel 4(m)[115] korting toegelaat in die boedel van die langslewende gade nie. Appèl na die Spesiale Inkomstebelasting Hof is aangeteken. Die enigste geskilpunt was of die vereiste vervat in artikel 4(m)(ii)[116] toepassing vind naamlik dat 'n korting nie toegelaat word onder artikel 4(m)[117] nie in die boedel van die langslewende gade indien 'n korting toegelaat is onder artikel 4(q)[118] in die boedel van die eerssterwende gade.

Die hof het beslis dat as daar na die feitelike situasie gekyk word geen korting onder artikel 4(q)[119] toegelaat is nie en dat die korting onder artikel 4(m)[120] toegelaat moet word. As redes vir die beslissing is aangevoer dat die wet in chronologiese volgorde voorskryf hoe die belasbare bedrag van 'n boedel bereken moet word en dat dit dus duidelik is dat artikel 4[121] se kortings eers geneem moet word voordat artikel 4A[122] se korting in ag geneem moet word.

Daar word nie saamgestem met hierdie argument nie, aangesien artikel 2[123] die gesag waarop gesteun word deur die hof, nie uitdruklik of by implikasie sê dat

---

113 *Boedelbelastingwet.*
114 *Boedelbelastingwet.*
115 *Boedelbelastingwet.*
116 *Boedelbelastingwet.*
117 *Boedelbelastingwet.*
118 *Boedelbelastingwet.*
119 *Boedelbelastingwet.*
120 *Boedelbelastingwet.*
121 *Boedelbelastingwet.*
122 *Boedelbelastingwet.*
123 *Boedelbelastingwet.*

daar eers van artikel 4(a)[124] se korting en daarna van artikel 4(b)[125] se korting gebruik gemaak moet word nie. Artikel 2[126] meld bloot dat daar boedelbelasting opgelê, gehef en gevorder sal word en dat die belasbare bedrag van die boedel bereken word ooreenkomstig die bepalings van die wet. Derhalwe hoewel die kortings chronologies uiteengesit word, meld nòg artikel 2[127] nòg artikel 4[128] dat daarvan gebruik gemaak moet word in chronologiese volgorde.

Die Engelse teks van die wet is onderteken deur die Goewerneur-Generaal van die Unie van Suid-Afrika en daarom word daar na die teks gekyk by die uitleg van artikel 4[129]. Die woorde "shall be determined by making the following deductions" dui, volgens die Kommissaris van Binnelandse Inkomste se advokaat, op die verpligte verrekening van die kortings en dat nie een van hierdie subartikels na die keuse van die belastingpligtige eisbaar is aldan nie. Die hof beslis egter dat dit nie die bedoeling van die wetgewer kon wees om die boedelberedderaar te dwing om van al die kortings gebruik te maak nie.

Daar word saamgestem met die hof op hierdie punt. Hoewel daar saamgestem word met die Kommissaris se advokaat dat die inleidende woorde by artikel 4[130] gebiedend is, is die gebiedende aard daarvan gerig op die Kommissaris. Die Kommissaris moet 'n korting toelaat indien hy daartoe versoek word, waar die korting versoek binne die bepalings van artikel 4[131] val.

---

124 *Boedelbelastingwet.*
125 *Boedelbelastingwet.*
126 *Boedelbelastingwet.*
127 *Boedelbelastingwet.*
128 *Boedelbelastingwet.*
129 *Boedelbelastingwet.*
130 *Boedelbelastingwet.*
131 *Boedelbelastingwet.*

Die woorde gebruik in artikel 4[132] is gebiedend in die opsig dat 'n netto belastingboedel bereken moet word. As die wetgewer dit anders bedoel het sou hy gesê het:

The nett value of any estate shall be determined. All the following deductions must be made from the total value.....

Die gebiedende aard is dus gerig op die berekening van 'n belastingboedel en nie op die verpligte gebruikmaak van al die kortings genoem in artikel 4[133] nie. Dit sou sinneloos wees om 'n lang lys kortings op te stel as die boedelbelasting met een enkele korting naamlik die artikel 4A[134] korting aangespreek kan word. In die meeste boedels word bloot die artikel 4A[135] korting geeïs, want na die een miljoen rand afgetrek is, blyk dit duidelik dat geen boedelbelasting betaalbaar is in die boedel nie.

Ten aansien van artikel 4(m)(ii)[136] se vereiste, dat die betrokke waarde nie ingevolge artikel 4(q)[137] as 'n korting toegelaat is nie, beslis die hof dat die feite van die saak toon dat geen artikel 4(q)[138] korting toegelaat is in die boedel van die eerssterwende nie. Dit is irrelevant of die boedel van die eerssterwende gekwalifiseer het vir 'n artikel 4(q)[139] korting. Die feitelike situasie is dat daar geen artikel 4(q)[140] korting toegelaat is nie. Die rede vir die beslissing is gegrond op die gewone woordeboekbetekenis van "allow". Die betekenis is duidelik by die lees daarvan. "Toegelaat" dui op 'n bestaande feitesituasie naamlik dat 'n korting toegelaat is aldan nie. Die hof wou nie 'n woord-wysigende uitleg naamlik "toelaatbaar is" gee aan die woord "toegelaat" nie aangesien die bewoording van die artikel klaarblyklik duidelik is.

---

132 *Boedelbelastingwet.*
133 *Boedelbelastingwet.*
134 *Boedelbelastingwet.*
135 *Boedelbelastingwet.*
136 *Boedelbelastingwet.*
137 *Boedelbelastingwet.*
138 *Boedelbelastingwet.*
139 *Boedelbelastingwet.*

Daar word saamgestem met die hof ten opsigte van die beslissing op hierdie punt. By statutêre uitleg[141] is dit die funksie van die hof om vas te stel wat die wetgewer bedoel met die woorde gebruik. As die taal van 'n wetsbepaling duidelik is en die betekenis duidelik navore kom, is dit nie nodig om bykomende hulpmiddels aan te wend om die wetsbepaling te interpreteer nie.

Die werklike[142] bedoeling, klaarblyklik, van die wetgewer met die invoer van artikel 4(q)[143] was om die boedel van 'n gade te bevoordeel met 'n korting. As hierdie voordeel toegelaat is in die boedel van die eerssterwende, kan dit nie weer gedupliseer word in die boedel van die langslewende gade nie met betrekking tot die vruggebruikwaarde nie. Daar kan nie sprake wees van 'n dubbele verhaal van 'n korting ten opsigte van die vruggebruikwaarde nie by artikel 4(m)[144] indien geen korting van die vruggebruikwaarde toegelaat is by artikel 4(q)[145] nie.

Indien die Kommissaris se advokaat korrek sou wees dat 'n artikel 4(m) korting[146] ontsê word bloot omdat die eerssterwende gade se boedel gekwalifiseer het vir 'n artikel 4(q) korting[147], en nie slegs wanneer dit inderdaad toegestaan is nie, sou die voorbehoudsbepaling van paragraaf (ii) altyd in die weg staan van 'n artikel 4(m) korting[148]. Dit sou beteken dat artikel 4(m)[149] 'n niksseggende bepaling in die wet is, terwyl daar 'n vermoede bestaan dat die wetgewer geen kragtelose of doellose bepalings wou maak nie[150]. Daar word nie saamgestem met die hof se argument dat voorbehoudsbepaling (ii)

---

140 *Boedelbelastingwet.*
141 *CIR v Insolvent Estate Botha* 1990 2 SA 548 A (559 H).
142 Steyn *Die uitleg van Wette* (5de uitg) 1981 2.
143 *Boedelbelastingwet.*
144 *Boedelbelastingwet.*
145 *Boedelbelastingwet.*
146 *Boedelbelastingwet.*
147 *Boedelbelastingwet.*
148 *Boedelbelastingwet.*
149 *Boedelbelastingwet.*
150 Steyn *Die uitleg van Wette* 119-124.

altyd in die weg staan van 'n artikel 4(m) korting[151] nie, soos aangetoon sal word hieronder.

Die argument, dat 'n artikel 4(m) korting[152] wel van toepassing sal wees in die boedel van die langslewende, indien die eerssterwende gesterf het voor 1 November 1984, toe artikel 4(q)[153] nog nie op die wetboek verskyn het nie, reduseer die toevoeging van artikel 4(m)(ii)[154] slegs tot daardie gevalle waar die eerssterwende voor 1 November 1984 gesterf het. Indien dit die bedoeling van die wetgewer was om slegs 'n tydelike oorgangsreëling te tref, kon dit met die aanwending van eenvoudige en direkte woorde daardie bedoeling na vore gebring het.

Daar word saamgestem met die hof se argument op hierdie punt.

Daar word saamgestem met die hof dat daar in geval van onsekerheid 'n uitleg "contra fiscum" moet plaasvind naamlik dat die betrokke belasting nie gehef moet word nie en die artikel 4(m) korting[155] toegelaat word.

Indien die wetgewer se bedoeling nie duidelik blyk nie, word daar saamgestem met die hof dat gepaste wetswysiging nodig is.

Die belang om finaliteit in belastingverpligting te kry, maak dit onhoudbaar dat die Kommissaris kan steun op 'n korting onder artikel 4(q)[156] wat nie inderdaad in werklikheid en prakties toegepas is nie. Hiermee word ook saamgestem.

Gevolglik op sterkte van die *De Beer* saak[157] kan daar 'n keuse gemaak word om die artikel 4(m) korting[158] te benut in die langslewende gade se boedel en

---

151 *Boedelbelastingwet.*
152 *Boedelbelastingwet.*
153 *Boedelbelastingwet.*
154 *Boedelbelastingwet.*
155 *Boedelbelastingwet.*

nie die artikel 4(q) korting[159] te benut in die boedel van die eerssterwende gade nie.

Uitspraak in hierdie saak is gegee op 21 April 1998 en op 29 Junie 1998 het die wetgewer artikel 4(m)(ii)[160] gewysig en is die woord "allowed" vervang met die woord "allowable". Klaarblyklik is hierdie wysiging aangebring as gevolg van die uitspraak in die *De Beer* saak[161] en wil dit voorkom asof dit die bedoeling van die wetgewer is dat daar nie so 'n keuse gemaak kan word nie.

7 Die regsposisie vanaf 29 Junie 1998

Daar is nie enige wysigings aangebring aan artikel 4(q)[162] nie. Die vraag ontstaan nou of die wetswysiging van artikel 4(m)[163] die doel bereik het wat dit klaarblyklik beoog het naamlik om nie 'n artikel 4(m) korting[164] toe te laat nie as 'n artikel 4(q) korting[165] toelaatbaar was in die eerssterwende se boedel.

Dit was klaarblyklik die bedoeling van die wetgewer dat al die kortings toegelaat onder artikel 4[166] toegelaat mag word as dit van toepassing is. Die bedoeling met artikel 4 was om te bevoordeel met kortings.

Dit is nodig om eers artikel 4 te bespreek teen die agtergrond van die Boedelbelastingwet. Boedelbelasting word gehef op die belasbare bedrag van

---

156 *Boedelbelastingwet.*
157 Saak ED 64 gedateer 21 April 1998.
158 *Boedelbelastingwet.*
159 *Boedelbelastingwet.*
160 A 14(1) van wet 30 van 1998 het a 4(m)(ii) vervang en die nuwe a 4(m)(ii) is van toepassing vanaf 29 Junie 1998 op die boedels van persone wat sterf op of na daardie datum.
161 Saak ED 64 gedateer 21 April 1998.
162 *Boedelbelastingwet.*
163 *Boedelbelastingwet.*
164 *Boedelbelastingwet.*
165 *Boedelbelastingwet.*
166 *Boedelbelastingwet.*

die boedel[167]. Artikel 4[168] se inleiding meld die woorde "netto waarde" wat bepaal word deur kortings op die "totale waarde" te doen. Daar word dus afgelei dat artikel 4[169] hoofsaaklik oor waardes en bedrae handel. Die eiendom moet verreken word in waardes. Artikel 5[170] bepaal hoe die eiendom in 'n boedel se waardes bereken word. Dit is dus noodsaaklik om artikel 4[171] saam te lees met artikel 5[172]. Dit is baie belangrik om in gedagte te hou dat die waarde van 'n eiendom nie verwar moet word met die eiendom self nie. Dit is egter ook die bedoeling van die wetgewer dat daar nie 'n duplisering van kortings plaasvind nie.

Duplisering van kortings vind plaas as dieselfde bedrag twee keer afgetrek word met ander woorde sterfbedonkoste word twee keer geneem. Die eerssterwende gade se boedel is geregtig op 'n artikel 4A korting[173] van een miljoen rand. Die langslewende gade se boedel is geregtig op 'n artikel 4A korting[174] van een miljoen rand. Hoewel die bedrag presies dieselfde is, is dit nie duplisering van kortings nie, want die wetgewer beoog dat elke boedel geregtig is op 'n artikel 4A korting[175]. Dit is ook nodig om in gedagte te hou by artikel 4(m)[176] dat een eiendom verskillende waardes mag hê.

Wanneer die minerale regte van grond geskei word verander die waarde van die eiendom. Die eiendom het nou twee waardes naamlik die mineraleregwaarde en die waarde sonder die mineraleregte. As 'n vruggebruik geskep word, het die grond nou 'n blote eiendomwaarde, 'n vruggebruikwaarde en 'n

---

167 A 2(2) *Boedelbelastingwet.*
168 *Boedelbelastingwet.*
169 *Boedelbelastingwet.*
170 *Boedelbelastingwet.*
171 *Boedelbelastingwet.*
172 *Boedelbelastingwet.*
173 *Boedelbelastingwet.*
174 *Boedelbelastingwet.*
175 *Boedelbelastingwet.*
176 *Boedelbelastingwet.*

mineraleregwaarde. Dit is dus duidelik dat die konkrete eiendom self nie verwar moet word met die verskillende abstrakte waardes daarvan nie.

Artikel 4(q)[177] begin met die woorde "soveel van die waarde" en artikel 4(m)[178] begin deur te sê "die waarde van". Dit is dan duidelik dat die wetgewer nie bedoel het dat 'n eiendom in aanmerking kom vir 'n korting nie maar 'n waarde ten opsigte van die eiendom want elke paragraaf van artikel 4[179] maak melding van die woorde "soveel van", die bedrag by "die waarde van" of "die bedrag waarmee". Artikel 4(q)[180] en artikel 4(m)[181] hou dus verband met die waarde en nie die onderliggende eiendom nie.

Indien die langslewende gade 'n vruggebruik erf uit die eerssterwende gade se boedel, 'n vruggebruik wat ontstaan het by die dood van die eerssterwende, word 'n korting toegelaat onder artikel 4(q)[182] ten bedrae van 'n sekere bedrag wat bereken word oor die lewensduur van die langslewende gade soos artikel 5(1)(f)(i)[183] voorskryf. Daar word gehandel met een van die waardes van 'n eiendom.

By die afsterwe van die langslewende gade is die vruggebruik wat staak eiendom in sy boedel. Die waarde van die eiendom word bereken volgens artikel 5(1)(b)[184] oor die lewensduur van die persoon wat geregtig word op die vruggebruik by die dood van die langslewende gade. Die waarde word toegelaat as korting onder artikel 4(m)[185] indien die vruggebruik geskep is deur die vooroorlede gade oor eiendom wat deel van die boedel van die vooroorlede

---

177 *Boedelbelastingwet.*
178 *Boedelbelastingwet.*
179 *Boedelbelastingwet.*
180 *Boedelbelastingwet.*
181 *Boedelbelastingwet.*
182 *Boedelbelastingwet.*
183 *Boedelbelastingwet.*
184 *Boedelbelastingwet.*
185 *Boedelbelastingwet.*

gade was en geen korting ten opsigte van die waarde van die vruggebruik toelaatbaar is nie onder artikel 4(q)[186] by die boedel van die vooroorlede gade.

Daar is dus geen sprake van 'n dubbele korting nie, want dit is duidelik dat die korting onder artikel 4(q)[187] ten opsigte van die ontstaan van 'n vruggebruik anders bereken word as wat die vruggebruik wat tot 'n einde kom bereken word onder artikel 4(m)[188].

Aangesien die bedrag van die korting onder artikel 4(q)[189] toegelaat, 'n ander waarde het as die bedrag bereken onder artikel 4(m)[190], kan daar nie gesê word dat dit dieselfde is nie.

Vanselfsprekend is geen korting ten opsigte van dié waarde, die waarde wat bereken is onder artikel 4(m)[191], toelaatbaar as 'n korting onder artikel 4(q)[192] in die boedel van die vooroorlede gade nie, want artikel 4(q)[193] se vruggebruik word anders bereken. Dit kan nooit dieselfde wees nie. Die wetgewer het bepaal hoe regte waardeer moet word. Indien dit die wetgewer se bedoeling is dat die ontstaan van 'n vruggebruik (skeiding tussen vruggebruik en blote eiendom) dieselfde reg is as die vruggebruik wat tot 'n einde kom (saamval van vruggebruik en blote eiendom) sou die wetgewer bepaal het dat beide op dieselfde wyse bereken moet word, naamlik oor die vermoedelike lewensduur van dieselfde persoon, die langslewende gade. Alternatiewelik sou die wetgewer bepaal het dat die vruggebruik (sodra dit geskei word van die blote eiendom) waardeer word deur 'n waardeerder by die dood van die eerssterwende gade waar 'n artikel 4(q)[194] korting toegelaat word en weer by die dood van die

186 *Boedelbelastingwet.*
187 *Boedelbelastingwet.*
188 *Boedelbelastingwet.*
189 *Boedelbelastingwet.*
190 *Boedelbelastingwet.*
191 *Boedelbelastingwet.*
192 *Boedelbelastingwet.*
193 *Boedelbelastingwet.*
194 *Boedelbelastingwet.*

langslewende gade. Die waarde van die vruggebruik wat tot 'n einde kom onder artikel 4(m)[195] mag nie meer wees as die verskil tussen die markwaarde van die eiendom (waaroor die vruggebruik van toepassing is) op datum van dood van die langslewende gade en die waarde van die blote eiendom op die datum toe die blote eiendom vir die eerste keer verkry is nie (die datum waarop 'n artikel 4(q)[196] korting toelaatbaar geword het.)[197]

Dit is dus duidelik dat by die berekening van die waarde van die beeïndiging van die vruggebruik onder artikel 4(m)[198] die waarde van die vruggebruik toe dit geskep is onder artikel 4(q)[199] nie in aanmerking geneem word nie.

By die lees van artikel 4(m)(ii)[200] is dit duidelik dat die woorde "waarde van daardie belang" moet verwys na die waarde van die vruggebruik onder artikel 4(m)[201] bereken. Dit kan tog nie verwys na die waarde van die vruggebruik soos bereken onder artikel 4(q)[202] nie en dié waarde bereken onder artikel 4(m)[203] is nog nie voorheen toegelaat as korting nie, is nie toelaatbaar as korting nie, kan nie en het nooit gedien as korting onder artikel 4(q)[204] nie. Gevolglik kan daar 'n korting verkry word vir hierdie waarde soos bereken onder artikel 4(m)[205].

As dit nie die wetgewer se bedoeling is nie is gepaste wetswysiging nodig aan artikel 4(m)(ii)[206] wat bepaal:

---

195 *Boedelbelastingwet.*
196 *Boedelbelastingwet.*
197 Voorbehoudsbepaling a 5(1)(b) *Boedelbelastingwet*
198 *Boedelbelastingwet.*
199 *Boedelbelastingwet.*
200 *Boedelbelastingwet.*
201 *Boedelbelastingwet.*
202 *Boedelbelastingwet.*
203 *Boedelbelastingwet.*
204 *Boedelbelastingwet.*
205 *Boedelbelastingwet.*
206 *Boedelbelastingwet.*

(ii) geen korting ten opsigte van die waarde van daardie belang of reg, ***soos bereken by die ontstaan daarvan***, by die bepaling van die netto waarde van die boedel van die vooroorlede gade kragtens die bepalings van paragraaf (q)[207] van hierdie artikel toelaatbaar is nie.

Daar word aan die hand gedoen dat daar steeds onsekerheid bestaan oor die interpretasie van artikel 4(m)[208], dat gepaste wetswysiging nodig is en dat tot tyd en wyl die wetswysiging plaasvind 'n uitleg "contra fiscum" moet plaasvind en 'n korting verleen word onder artikel 4(m)[209] in die boedel van die langslewende gade.

Dit wil dan voorkom dat die wysiging aan artikel 4(m)(ii)[210] nie enige effek op die verleen van 'n korting onder artikel 4(m)[211] in die boedel van die langslewende gade het nie. 'n Korting kan verkry word onder artikel 4(m)[212] en onder artikel 4(q)[213]. Daar kan selfs 'n keuse gemak word om òf die korting te benut in artikel 4(q)[214] òf die korting te benut in artikel 4(m)[215].

Aangesien, veronderstel word dat die wetgewer nie doellose of kragtelose wetgewing beoog nie, is dit nodig om vas te stel hoe artikel 4(m)(ii)[216] toepassing kan vind.

Die bogenoemde voorbeeld wat bespreek is, het gehandel met 'n lewenslange vruggebruik geskep in die boedel van die eerssterwende gade ten gunste van die langslewende gade.

---

207 *Boedelbelastingwet.*
208 *Boedelbelastingwet.*
209 *Boedelbelastingwet.*
210 *Boedelbelastingwet.*
211 *Boedelbelastingwet.*
212 *Boedelbelastingwet.*
213 *Boedelbelastingwet.*
214 *Boedelbelastingwet.*
215 *Boedelbelastingwet.*
216 *Boedelbelastingwet.*

Indien die eerssterwende gade 'n ewigdurende vruggebruik geskep het ten gunste van die langslewende gade kom die vruggebruik nie tot 'n einde by die dood van die langslewende gade nie, maar vererf aan die erfgename van die langslewende gade.

So 'n vruggebruik word op dieselfde wyse waardeer as die vruggebruik wat onder artikel 4(q)[217] waardeer is, naamlik op die wyse voorgeskryf deur artikel 5(1)(f)(ii)[218], oor die lewensduur van die erfgenaam van die vruggebruik.

Aangesien daar reeds 'n korting op daardie vruggebruik, geskep in die boedel van die langslewende gade, toegestaan was onder artikel 4(q)[219], by die dood van die eerssterwende gade, kan daar nie weer volgens artikel 4(m)(ii)[220] 'n korting toegestaan word onder artikel 4(m)[221] vir die waarde van daardie vruggebruik in die boedel van die langslewende gade nie.

Die gevolgtrekking is dan dat artikel 4(m)(ii)[222] wel toepassing vind om 'n dubbel korting te verhoed ten opsigte van die ewigdurende vruggebruik, maar nie die lewenslange vruggebruik nie.

Indien dit nie die bedoeling van die wetgewer was om 'n onderskeid te tref tussen die waardasie van die beëindiging van die vruggebruik aan die een kant en die ontstaan van die vruggebruik en ewigdurende vruggebruik aan die ander kant nie, is gepaste wetswysiging nodig van of artikel 4(m)[223] of artikel 5[224] om beter gevolg te gee aan die rekenkundige betekenis van die waardasie van die vruggebruik.

---

217 *Boedelbelastingwet.*
218 *Boedelbelastingwet.*
219 *Boedelbelastingwet.*
220 *Boedelbelastingwet.*
221 *Boedelbelastingwet.*
222 *Boedelbelastingwet.*
223 *Boedelbelastingwet.*

8 Slotgedagte

Die *Margo* verslag[225] het aanbeveel dat artikel 4(m)[226] herroep moet word, aangesien dit 'n ongeregverdigde toegewing is in die lig van die algemene vrystelling van belasting sedert 1 November 1984 op beskikkings tussen gades. Die *Witskrif*[227] oor die *Margo verslag* het geen kommentaar gelewer oor artikel 4(q)[228] of 4(m)[229] nie. Die *Katz verslag* [230] het aanbeveel dat artikel 4(q)[231] behou moet word, aangesien dit in die sosiale belang is dat 'n bemaking aan die langslewende gade nie deel vorm van die belasbare boedel van die eerssterwende nie.

Die standpunt word ingeneem dat beide artikel 4(q)[232] en artikel 4(m)[233] behou moet word, aangesien dit in die openbare belang is dat gades aangemoedig moet word om voorsiening te tref vir mekaar se onderhoudsbehoeftes.

Die boedelbeplanner sal deeglik kennis moet neem van die uitspraak van *Brocco v CIR*[234] en beide gades moet partye wees tot die dokument waarin die vruggebruik geskep word. Daar sal deeglik rekening gehou moet word met die berekening van die waardes van vruggebruike aangesien dit van belang is by boedebeplanning of 'n korting onder artikel 4(q)[235] of artikel 4(m)[236] geneem moet word. 'n Boedelbeplanner wat van daardie artikels gebruik wil maak in die boedelbeplanningsproses, sal deeglik rekening moet hou met die

224 *Boedelbelastingwet.*
225 1986 336 paragraaf 20.64.
226 *Boedelbelastingwet.*
227 Toelaatbare aftrekkings en vrystellings 26.
228 *Boedelbelastingwet.*
229 *Boedelbelastingwet.*
230 Beneke, Jooste en Davis *Estate Planning* 18-5
231 *Boedelbelastingwet.*
232 *Boedelbelastingwet.*
233 *Boedelbelastingwet.*
234 1962 2 SA 555.
235 *Boedelbelastingwet.*

onsekerheid rondom die aanwendingsmoontlikhede daarvan soos aangetoon sedert 1 November 1984. Daar word aan die hand gedoen dat daar ruimte vir boedelbeplanning is rondom die onsekerheid. Die standpunt word gehuldig dat daar steeds gebruik gemaak kan word van artikel 4(q)[237] in die boedel van die eerssterwende gade en van artikel 4(m)[238] in die boedel van die langslewende gade op sterkte van die onderskeid gemaak tussen die eiendom, die waarde daarvan en die berekening van die waarde daarvan. Die standpunt word ook ingeneem dat daar 'n keuse is om eerder van artikel 4(m)[239] gebruik te maak in die boedel van die langslewende gade as van artikel 4(q)[240] in die boedel van die eerssterwende gade op sterkte van die ongerapporteerde beslissing van die Spesiale Inkomstebelastinghof in *Boedel wyle AIJ de Beer*[241], ten spyte van die wetswysiging[242] ten opsigte van artikel 4(m)(ii). Rekening moet egter gehou word met die feit dat die laaste woord nog nie gespreek is hieroor nie in die afwesigheid van 'n uitspraak van die Hoogste Hof van Appèl oor die interpretasie van die artikels.

---

236 *Boedelbelastingwet.*
237 *Boedelbelastingwet.*
238 *Boedelbelastingwet.*
239 *Boedelbelastingwet.*
240 *Boedelbelastingwet.*
241 Saak ED 64 21 April 1998.
242 A 14(1) wet 30 van 1998.

9 Summary

TITLE: THE IMPLEMENTATION OF SECTION 4(q) AND SECTION 4(m) ESTATE DUTY ACT 45 OF 1955 IN ESTATE PLANNING.

This study deals with the use of the above allowable deductions before 1 November 1984 and afterwards. Difficulties experienced in the wording of the articles caused by the 1987 and 1988 legislation are discussed. It is considered that in the absence of a decision of the Highest Court of Appeal on the interpretation of these articles the matter is still contentious and open for debate. The astute estate planner should take note of the Commissioner of Inland Revenue's approach to the interpretation of these articles when drafting an estate plan making use of these allowable deductions. A decision of the Income Tax Special Court in an unreported Income Tax Special Court case, case ED 64 dated 21 April 1998 should also be borne in mind because the court's interpretation is not the same as the Commissioner of Inland Revenue's. It is submitted that a carefully structured estate plan might still make use of both these deductions in certain circumstances if bearing in mind the caveat which applies to all estate planning that an estate plan must be reviewed frequently in the light of changes to existing statutes by parliament and new court decisions which might throw a different light on the subject matter.

10 Sleutelterme

Boedelbelasting

Kortings

Vruggebruik

Beperkte Regte

Man en vrou

Boedelbeplanning

11 Bibliografie

11.1 Handboeke

B

Beneke, Davis en Jooste *Estate Planning*

Beneke C, Davis DM en Jooste R D *Estate Planning* (Butterworths Durban 1998).

M

Meyerowitz *Administration of Estates*

Meyerowitz D *On Administration of Estates Estate Duty Capital Transfer Tax* (Juta Kaapstad 1998).
Meyerowitz D *The Law and Practice of Administration of Estates* 5de uitgawe (Juta Kaapstad 1976).
Meyerowitz D *The Law and Practice of Administration of Estates* 6de uitgawe (The Taxpayer CC Kaapstad).

O

Olivier en Van den Berg *Boedelbeplanning*

Olivier PA en Van den Berg GPJ *Praktiese Boedelbeplanning* (Juta Kaapstad 1991)

S

Steyn *Uitleg*

Steyn *Die Uitleg van Wette* 5de uitgawe (Juta Kaapstad 1981).

W

Wiechers en Vorster *Boedelbereddering*

Wiechers NJ en Vorster I *Boedelbereddering* 3de uitgawe (Butterworths Durban 1992)

11.2 Tydskrifte

(a) Anon "Estate Duty Husband and Wife" 1985 *The Taxpayer* 116-120.
(b) Anon "The Estate Duty Act: Usufruct in favour of the Surviving Spouse" 1987 *The Taxpayer* 175-177.

11.3 Staatspublikasies

(a) SUID-AFRIKA (Republiek) Margo CS en andere *Verslag van die kommissie van ondersoek na die Republiek van Suid-Afrika se Belastingstruktuur (Die Margo verslag)* RP 34/1987 (Pretoria 1986).
(b) SUID-AFRIKA (Republiek) *Witskrif oor die Verslag van die kommissie van ondersoek na die Republiek van Suid-Afrika se Belastingstruktuur (Die Margo verslag)* WP C - 88 (Pretoria 1988).

11.4 Register van wetgewing

(a) *Boedelbelastingwet* wet 45 van 1955.
(b) *Inkomstebelastingwet* wet 58 van 1962.
(c) *Wet op Huweliksgoedere* wet 88 van 1984.
(d) *Wysigingswet op Inkomste wet* 81 van 1985.
(e) *Wysigingswet op Inkomste* wet 86 van 1987.
(f) *Wysigingswet op Inkomste* wet 87 van 1988.
(g) *Wysigingswet op Inkomste* wet 30 van 1998.
(h) Prokl R 1619 *Staatskoerant* 9851 24 Julie 1985.
(i) Prokl R 1392 *Staatskoerant* 11409 13 Julie 1988.

11.5 Register van hofsake

(a) *Boedel wyle AIJ de Beer v Die Kommissaris van Binnelandse Inkomste* saak ED 64 gedateer 21 April 1998.
(b) *Brocco v Commissioner of Inland Revenue* 1962 2 SA 555.
(c) *Commissioner of Inland Revenue v Insolvent Estate Botha* 1990 2 SA 548 (A)
(d) *Sekretaris van Binnelandse Inkomste v Boedel Snyman* 1972 1 SA 1 (A)