

MCJ Bobbert

---

## Wat is die betekenis van boerdery vir inkomstebelastingdoeleindes?

### Opsomming

Die vraag ontstaan gereeld of die aktiwiteite wat 'n belastingbetaler beoefen het, as boerdery-aktiwiteite vir doeleindes van die Inkomstebelastingwet kwalifiseer? Indien wel, sal sekere boerdery-uitgawes as 'n aftrekking toegelaat word in terme van die Eerste Bylae tot die Wet wat andersins nie die geval sou gewees het nie. Nadat aangedui is hoedat belasbare inkomste bereken word, word daar kortliks na die definisie van 'n bedryf verwys. Ongelukkig word 'n boerdery nie omskryf nie, maar in art 26 word daar na 'n veeboerdery, landbou of ander boerdery, verwys. Daar is egter sekere artikels in die Wet, paragrawe in die Eerste Bylae en praktyksnotas wat na sekere tipe boerderybedrywighede verwys. Daar word na die howe (Hoë en Spesiale Howe) se interpretasie van 'n boerdery gekyk sowel as na bevindinge van die Spesiale Rade. Die standpunte van verskeie skrywers word ook bespreek. Verdere voorbeelde van boerdery-aktiwiteite word verskaf en die SAID se standaard *bona-fide* boerdery vraelys word in oënskou geneem. Die vereiste van 'n uitvoerbaarheidsstudie om 'n voorgenome boerdery se lewensvatbaarheid te bepaal, word beklemtoon. Die volgende twee-been toets word dan voorgestel (i) het die belastingbetaler 'n ware bedoeling gehad om te boer en (ii) het hy 'n redelike vooruitsig gehad om in die voorsienbare toekoms 'n wins uit die boerdery-aktiwiteite te maak?

### What is the meaning of farming for income tax purposes?

The question is frequently asked whether certain activities by a taxpayer may be regarded as farming for income tax purposes. If so, certain farming expenses will be allowed as deductions in terms of the First Schedule to the Act which otherwise would not have been the case. Having indicated how the taxable income of a taxpayer is calculated, the definition of a trade is referred to. The meaning of farming is not defined, but in s 26 reference is made to pastoral, agricultural and other farming operations. There are certain sections in the Act, paragraphs in the First Schedule to the Act and practice notes which refer to certain types of farming activities. Reference is also made to the interpretation of farming by our courts (High and Special Courts) and the findings of the Special Boards. The viewpoints of several authors are also discussed. Additional examples of farming activities are given and the standard *bona fide* farming questionnaire by the SAIS is examined. The exigency of a feasibility study is emphasised to determine the viability of a proposed farming project. The following two-pronged test is advocated (i) did the taxpayer genuinely intend to farm and (ii) did he have a reasonable prospect of making a profit from the farming activities in the foreseeable future?

*Prof MCJ Bobbert, Buitengewone Professor, Departement Romeinse Reg, Regsgeskiedenis en Regsvergelyking; Direkteur: Sentrum vir Voortgesette Regsopleiding; Sentrum vir Regsetiek en Ou Mutual Trust Sentrum vir Boedelbeplanningsreg, Fakulteit Regsgeleerdheid, Universiteit van die Vrystaat, Posbus 339, Bloemfontein.*

## 1. Inleiding

In twee beslissings wat onlangs gerapporteer is,<sup>1</sup> het die vraag weer pertinent ter sprake gekom of die aktiwiteite wat 'n belastingbetaler beoefen het, boerdery-aktiwiteite is vir doeleindes van die Inkomstebelastingwet<sup>2</sup> (die Wet). Indien wel, sou sekere boerdery-uitgawes as verliese toegelaat word in die berekening van die belastingpligtinge se belasbare inkomste. Artikel 26 van die Wet het betrekking op die vasstelling van belasbare inkomste wat uit boerdery verkry word. Alvorens daar na die betekenis van boerdery gekyk word, moet die begrip belasbare inkomste eers omskryf word.

Kragtens artikel 5(1) van die Wet rus daar 'n verpligting op elkeen om inkomstebelasting (in die Wet word dit normale belasting genoem) te betaal. Dit word bepaal deur die heersende belastingkoerse en word bereken ten opsigte van die belasbare inkomste wat ontvang of toegeval is. Die vraag ontstaan dus hoedat belasbare inkomste bereken word. Dit het in hoofsaak uit drie stappe bestaan en die volgende raamwerk is gebruik om die belasting van 'n belastingpligtige te bereken:

### Stap 1: Bereken die persoon se bruto inkomste

Volgens die woordomskrywing in artikel 1 van die Wet is bruto inkomste die totale bedrag, hetsy in kontant of andersins, wat deur 'n persoon ontvang is of aan of ten gunste van hom toegeval het met uitsluiting van ontvangste of toevallings van 'n kapitale aard en sekere ander bedrae soos omskryf in die definisie.

Stap 2: Van die bruto inkomste word afgetrek sekere vrygestelde inkomste soos omskryf in artikel 10 van die Wet.

Stap 1 minus stap 2 laat ons dan met die persoon se inkomste wat in artikel 1 gedefinieer word as die oorblywende bedrag van iemand se bruto inkomste na aftrekking daarvan van alle bedrae wat kragtens artikel 10 van belasting vrygestel is.

Stap 3: Teen die inkomste bereken soos in stappe 1 en 2 vermeld, word die aftrekkings en toelaes soos omskryf in artikels 11 tot 19 en artikel 23, in verrekening gebring. Hierdeur was iemand se belasbare inkomste vasgestel. Artikel 11(a) bepaal dat teen die inkomste van 'n persoon, verkry uit die beoefening van 'n bedryf in die Republiek, word as aftrekkings van die aldus verkreeë inkomste onder andere toegelaat, onkoste en verliese werklik in die Republiek aangegaan of gely by die voortbrenging van die inkomste, mits die onkoste en verliese nie van 'n kapitale aard is nie. Dit is die positiewe vereiste van aftrekkings wat toegelaat word. Die negatiewe vereiste van aftrekkings wat nie toegestaan word nie, word in artikel 23 vermeld. Veral artikel 23(g) is van belang en bepaal dat geen geld as 'n aftrekking van inkomste uit

---

1 ITC 1698 (2001) 63 SATC 161; ITC 1701 (2001) 63 SATC 214.

2 Inkomstebelastingwet 58/1962.

'n bedryf verkry, geëis kan word nie tensy die geld vir bedryfsdoeleindes bestee of gegee is.

Die vereiste word gestel dat van die inkomste van 'n persoon wat 'n bedryf in die Republiek beoefen het, slegs die onkoste werklik aangegaan of gely by die voortbrenging van inkomste, afgetrek kan word. Geld wat nie vir bedryfsdoeleindes bestee of uitgegee is nie, kan nie as 'n aftrekking geëis word nie. Met 'n ompad het ons dus by 'n bedryf gekom. Die inkomste wat uit 'n bedryf verdien word sowel as die bedryfsuitgawes is dus belangrik om die belasbare inkomste te bereken. 'n Bedryf word in die volgende afdeling bespreek.

Artikel 5 (c) van die Wysigingswet op Belastingwette<sup>3</sup> (die Wysigingswet) het die omskrywing van belasbare inkomste in artikel 1 van die Wet met 'n nuwe definisie vervang.<sup>4</sup> Daar is 'n verdere stap bygevoeg in die bepaling van belasbare inkomste.

Stap 4: By die inkomste wat bepaal is volgens stappe 1,2 en 3 hierbo moet nou getel word alle bedrae wat kragtens die Wet in die belastingpligtige se belasbare inkomste ingesluit staan te word of geag word ingesluit te word. Dit bring ons by die nuwe artikel 26A van die Wet waarkragtens belasbare kapitaalwins by die belasbare inkomste ingesluit word.<sup>5</sup>

Kapitaalwinsbelasting (KWB) word as 'n belasting op inkomste beskou en is dus 'n integrale deel van die Wet. Kragtens die nuwe Agtste Bylae tot die Wet word die bedrag van die belasbare kapitaalwinste en van die vasgestelde kapitaalverliese vasgestel. Die nuwe artikel 26A is die skakel tussen die Wet en die Agtste Bylae en sluit die belasbare kapitaalwins in, in 'n persoon se belasbare inkomste. Die definisie van belasbare inkomste in artikel 1 is dus gewysig om hiervoor voorsiening te maak. 'n Persoon se normale belasting aanspreeklikheid word dan vasgestel deur die toepassing van die gewone belastingkoerse ten opsigte van die belastingpligtige se belasbare inkomste wat nou die belasbare kapitaalwins insluit. Dit kan gebeur dat daar 'n vasgestelde kapitaalverlies is maar ongelukkig verminder dit nie 'n persoon se belasbare inkomste nie. Die wins word bygetel maar die verlies word nie afgetrek nie. Die vasgestelde kapitaalverlies kan slegs verreken word teen kapitaalwinste wat gedurende toekomstige jare ontstaan.

<sup>3</sup> Wysigingswet op Belastingwette 5/2001.

<sup>4</sup> Inkomstebelastingwet: artikel 1 se nuwe omskrywing van belasbare inkomste lees nou soos volg: "'belasbare inkomste' *die som* van — (a) die oorblywende bedrag na aftrekking van iemand se inkomste van al die bedrae wat ingevolge Deel 1 van Hoofstuk II van of teen daardie inkomste afgetrek of verreken kan word; en (b) *alle bedrae wat ingevolge hierdie Wet in enige persoon se belasbare inkomste ingesluit staan te word* of geag word ingesluit te word;" (die kursivering is die nuwe byvoeging).

<sup>5</sup> Inkomstebelastingwet: die nuwe artikel 26A lees soos volg: "*Daar word by die belasbare inkomste van 'n persoon vir 'n jaar van aanslag ingesluit die belasbare kapitaalwins van daardie persoon vir daardie jaar van aanslag, soos kragtens die Agtste Bylae vasgestel.*"

In terme van die nuwe definisie van “belasbare inkomste” in artikel 1 saamgelees met die nuwe artikel 26A van die Wet, is die formule om die belasbare inkomste van ’n belastingpligtige te bereken, tans soos volg:

Bruto inkomste	(definisie in artikel 1)
minus	
Vrystellings	(artikels 10 en 10A)
is gelyk aan	
Inkomste	(definisie in artikel 1)
minus	
Aftekings	(artikels 11-18A, 21 en 23)
plus	
Belasbare kapitaalwins	(artikel 26A)
is	
Belasbare inkomste	(definisie in artikel 1)

Die berekening het voorheen bekend gestaan as die algemene aftrekkingsformule, maar sal nou gewysig moet word weens die byvoeging van KWB. Moontlik die aftrek/byvoeg formule.

## 2. Wat is ’n bedryf?

Dit bring ons by die vraag: wat is ’n bedryf? Weereens moet daar na die woordomsrywings van artikel 1 van die Wet gekyk word. ’n Bedryf sluit in “elke professie, handelsaak, besigheid, diens, beroep, vak of onderneming, met inbegrip van die verhuur van goed.” ’n Boerdery word dus nie by name as ’n prototipe van ’n bedryf genoem nie. Die verhuur van ’n eiendom waarop ’n boerdery beoefen word, is egter wel ’n bedryf per definisie maar die verhuring is nie ’n boerdery nie.

Artikel 26 van die Wet handel met die vasstelling van die belasbare inkomste wat uit ’n boerdery verkry word. Weens die belangrikheid daarvan, word sub-artikel (1) volledig aangehaal:

*26(1) Die belasbare inkomste van iemand wat veeboerdery, landbou of ander boerdery beoefen, word, vir sover dit uit so ’n boerdery verkry word, met inagneming van die bepalings van die Eerste Bylae, ooreekomstig die bepalings van hierdie Wet vasgestel (my kursivering).*

Hieruit blyk dit dat die belasbare inkomste wat uit enige boerdery verkry word, vasgestel word volgens die normale bepalings van die Wet soos hierbo uiteengesit, maar onderhewig aan die spesiale bepalings soos vervat in die Eerste Bylae tot die Wet. Behalwe vir die voorskrifte van die Eerste Bylae is boere dus onderworpe aan dieselfde belasting voorskrifte as enige ander belastingpligtige. Alhoewel artikel 26(1) nie spesifiek verlies vermeld nie, is dit die bedoeling dat die Bylae van toepassing sal wees, selfs al is daar ’n verlies in plaas van ’n inkomste, uit die boerdery aktiwiteite. ’n Boer se belasbare inkomste of verlies, bepaal volgens die Eerste Bylae en die Wet, word bygevoeg tot of afgetrek van sy belasbare

inkomste uit ander bronne (bedrywe), indien enige.<sup>6</sup> Vir sommige is hierdie bepaling aantreklik ter vermindering van hul belasbare inkomste.

Die Eerste Bylae is voordelig vir belastingpligtiges aangesien dit voorsiening maak vir die aftrekking van uitgawes ten opsigte van ontwikkelinge en verbeterings wat andersins nie die geval sou wees nie. Behalwe hiervoor (soms word hierna verwys as ontwikkelingskoste en is in werklikheid kapitale uitgawes wat geëis kan word) is 'n boer geregtig tot dieselfde aftrekkings (artikels 11(a) en 23(g) van die Wet) as 'n gewone belastingpligtige. Indien daar nie bewys kan word dat daar 'n boerdery bedryf is nie, beteken dit slegs dat daar nie aftrekkings kragtens die Eerste Bylae kan geskied nie. As daar wel 'n bedryf beoefen is soos in artikel 1 van die Wet omskryf, sal die normale aftrek/byvoeg formule geld. Dit word vervat in artikel 11(a) wat as die positiewe toets en artikel 23(g) wat as die negatiewe toets beskou word plus die artikel 26A (KWB) byvoeging. Sonder om in enige detail in te gaan, kan die volgende samevatting gemaak word naamlik:

- die voortbrenging van inkomste moet deur die beoefening van 'n bedryf geskied [artikel 11(a)]; en
- die uitgawes moet vir bedryfsdoeleindes bestee gewees het [artikel 23(g)]

Die verhuring van plaaseiendom is 'n goeie voorbeeld van 'n ekonomiese aktiwiteit wat nie as 'n boerdery kwalifiseer nie maar wat wel 'n bedryf is. In hierdie geval sal die bepalings van die Eerste Bylae nie van toepassing wees nie maar slegs die voorskrifte van die Wet.

### 3. Die betekenis van boerdery soos bepaal in die Wet en die Eerste Bylae tot die Wet sowel as in die praktyknotas uitgereik deur die SAID

Ons het hierbo gesien dat 'n "boerdery" nie by name in die definisie van "bedryf" in artikel 1 van die Wet ingesluit is nie. In artikel 26(1) word daar slegs na die beoefening van 'n "veeboerdery, landbou of ander boerdery" verwys en na die belasbare inkomste wat "uit so 'n boerdery verkry word". Volgens artikel 26(1) kan die bepalings van die Eerste Bylae slegs toegepas word waar die belastingbetaler 'n belasbare inkomste of verlies "uit so 'n boerdery verkry." Die terme "boerdery beoefen" en "uit boerdery verkry" word nie in die Wet omskryf nie. Gevolglik moet daar gelet word op omskrywings en standpunte wat in gerapporteerde hofbeslissings daarvan gegee word. Om die problematiek te verhoog, is daar 'n verskeidenheid van botsende sienings. Wat egter vasstaan, is dat die vraag of daar 'n boerdery bedryf is, 'n feitelik vraag is.<sup>7</sup> Dit beteken dus dat die vraag aan die hand van die omstandighede van die besondere geval met sy besondere feite

<sup>6</sup> Inkomstebelastingwet:artikel 20.

<sup>7</sup> Daar kan onder andere na die volgende beslissings verwys word: ITC 1135 (1969) 31 SATC 228 te 231; ITC 1319 (1980) 42 SATC 263 te 264; *Commissioner for Inland Revenue v D&N Promotions (Pty) Ltd* 1995 (2) SA 296 (A) te 306 A-C; 57 SATC 178 te 183.

beoordeel moet word. Of 'n boerdery beoefen word, sal uit die feite van elke geval moet blyk en die bevinding sal op die aard van die feite van die geval berus. Om te veralgemeen, hou gevaar in. Dit beteken egter nie dat daar nie sekere algemene riglyne neergelê kan word waaraan die ekonomiese aktiwiteite getoets kan word om te bepaal of die aktiwiteite as 'n boerdery kwalifiseer nie.

Hoewel artikel 26 betrekking het op die vasstelling van die belasbare inkomste wat uit 'n boerdery verkry word, word die begrip "boerdery" nêrens in die Wet omskryf nie. Daar word slegs verwys na "iemand wat veeboerdery, landbou of ander boerdery beoefen". Artikel 26 (2) van die Wet het betrekking op 'n boerdery wat gestaak is. Daarin word spesifiek ook verwys na 'n "skaappag of dergelike ooreenkoms betreffende lewende hawe of produkte." In paragraaf 3 (3) van die Eerste Bylae word bepaal dat 'n "skaappag"- of dergelike ooreenkoms betreffende lewende hawe en produkte wat die onderwerp is van 'n soortgelyke ooreenkoms "geag besit te word en nie van die hand gesit te wees nie" deur die persoon wat die pag of ooreenkoms toegestaan het.

Volgens *Lawsa* vol 22 band 1 (eerste heruitreiking) kan 'n skaappag soos volg omskryf word (paragraaf 519 op bl 306):

What is commonly referred to as a "sheep lease" is not actually a lease, but an agreement in terms of which the lessor delivers to the lessee a certain quantity and quality of sheep. Under a sheep lease of this kind ownership does not vest in the lessor but in the lessee or possessor. The risk in respect of the livestock is that of the lessee, and he is under an obligation to return to the lessor the same quantity and quality of animals at the end of the period of lease.

Die eienaar dit wil sê die paggewer of verhuurder gaan 'n ooreenkoms met die huurder aan waarvolgens die eiendomsreg van byvoorbeeld die skape wat verhuur word, op die huurder oorgaan. Die huurder het egter die verpligting om by verstryking van die kontrak, dieselfde getal lewende hawe en/of produkte van dieselfde gehalte (kwaliteit) aan die paggewer terug te lewer. Vir doeleindes van die Wet word die paggewer egter steeds geag sy eiendomsreg te behou het.

In korrespondensie van en aan die SAID word daar gereeld na 'n *bona fide*-boerdery verwys. Sover ek kan nagaan, word daar slegs in artikel 62 (1A) van die Wet na hierdie begrip verwys. Artikel 62 het betrekking op die waarde van eiendom wat geskenk word. Artikel 62 (1A) bepaal soos volg:

(1A) Waar 'n maatskappy wat nie op enige aandelebeurs genoteer word nie onroerende goed besit waarop bona fide-boerdery in die Republiek voortgesit word, word die waarde van bedoelde onroerende goed, vir sover dit toepaslik is vir die doeleindes van die bepaling van die waarde van enige aandele in bedoelde maatskappy, volgens voorskrif van die omskrywing van "billike markwaarde" in artikel 55 (1) bepaal.

Bobbert/Betekenis van boerdery vir inkomstebelastingdoeleindes?

Kragtens paragraaf 12 (1)(g) van die Eerste Bylae word die volgende koste deur 'n boer as 'n aftrekking van sy boerdery inkomste toegelaat:

(g) die aanplanting van bome, struik of meerjarige plante vir die produksie van duiwe of ander vrugte, neute, tee, koffie, hop, suiker, plantolie of veselstowwe, en die aanlegging van 'n gebied wat gebruik word vir die aanplanting van bedoelde bome, struik of plante.

In paragraaf 14 (1) word daar verwys na die opbrengs van die verkoping van 'n plantasie. Dit lees soos volg:

14 (1) 'n Bedrag deur 'n boer ontvang of aan hom toegeval ten opsigte van die van die hand sit van 'n plantasie word, hetsy dié plantasie afsonderlik of tesame met die grond waarop dit groei van die hand gesit word, nie geag 'n ontvangs of toevalling van 'n kapitale aard te wees nie, en maak deel uit van so 'n boer se bruto inkomste.

'n Plantasie word dus as 'n boerdery beskou.

Die begrippe plantasie en bosprodukte word in paragraaf 16 omskryf vir die doeleindes van paragrawe 14, 15 en 20. So beteken:

*"plantasie" 'n kunsmatig aangeplante boom in die gewoonlik aanvaarde sin (behalwe 'n boom van die aard in paragraaf 12 (1) (g) beskryf) of 'n bos van sulke bome en ook enige natuurlike uitbreiding van sulke bome;*

*"bosprodukte" bome (behalwe bome van die aard in paragraaf 12 (1) (g) beskryf) en enigiets afkomstig van sulke bome, met inbegrip van timmerhout, hout, bas, blare, saad, gom, harpuis en sap (my kursivering).*

Paragraaf 17 van die Eerste Bylae verwys na die geval waar die suikerrietplantasie van 'n boer (behalwe 'n maatskappy) deur brand beskadig is en suikerriet as gevolg van die brand verkoop is.

In praktyknota 32 van die Departement van Finansies (Direktoraat: Binnelandse Inkomste) van die Kantoer van die Kommissaris van Binnelandse Inkomste is daar aanwysings oor die waardasie van die voorraad van kwekers ("nurserymen"). Sien algemene kennisgewing 1130 van GK 16018 van 14 Oktober 1994.

In praktyknota 6 van 30 Julie 1999 deur die SAID is daar voorskrifte oor die inkomstebelasting van 'n wildboerdery. Die eerste drie paragrawe daarvan lees soos volg:

1. As gevolg van die toenemende groei in wildboerdery asook georganiseerde jagtogte op wildplase het dit vir die Suid-Afrikaanse Inkomstediens nodig geword om sy praktyk in verband met hierdie bedrywighede te verklaar.

2. Dit blyk dat 'n groot aantal boere, tesame met ander boerderybedrywighede ook wildboerdery beoefen, en dat dit gevolglik bykans onmoontlik is om die twee bedrywe van mekaar te skei.

3. Dieselfde toetse om te bepaal of 'n persoon 'n boerderybedryf beoefen, is ook van toepassing ten opsigte van wildboerdery. Waar 'n persoon wat grond besit en slegs by geleentheid jagters toelaat om, byvoorbeeld, wild uit te dun, sal sodanige aktiwiteite nie sonder meer as wildboerdery beskou word nie. *So 'n persoon sal die Kommissaris moet oortuig dat daar op 'n gereelde grondslag wild aangekoop, verkoop, geteel, ensovoorts word, alvorens die bedrywighede as bona fide boerderybedrywighede beskou kan word* (my kursivering).

Sover ek kan vasstel, is dit slegs artikels 26(2) en 62(1A) van die Wet; paragrawe 3(3), 12(1)(g), 14(1), 16 en 17 van die Eerste Bylae en praktyknotas 32 en 6 wat na sekere tipes boerdery verwys. Indien daar aan die ander vereistes van 'n boerdery voldoen word dit wil sê die subjektiewe en objektiewe toetse soos hierna vermeld, kwalifiseer die volgende aktiwiteite as boerdery:

- 'n skaappag of soortgelyke ooreenkomste ten opsigte van ander lewende hawe sowel as produkte [Artikel 26(2) en par 3(3)]
- die aanplant van bome, struik of meerjarige plante vir hul opbrengs soos druiwe, neute, tee, koffie, hop, suiker, plantolie of veselstowwe [Paragraaf 12(1)(g)]
- 'n plantasieboerdery [Paragrawe 14(1) en 16]
- 'n suikerrietplantasie [Paragraaf 17]
- bosprodukte wat insluit timmerhout, hout, bas, blare, saad, gom, harpui en sap [Paragraaf 16]
- 'n kwekery [praktyknota 32]
- 'n wildboerdery [praktyknota 6]

Ons het na die Wet, die Eerste Bylae tot die Wet en sekere praktyknotas gekyk om 'n omskrywing of tipering van 'n boerdery te probeer vind. Vervolgens wend ons ons tot die beslissings van ons Howe en die Spesiale Rade. Eerstens die Howe.

#### 4. Die houe se interpretasie van die betekenis van boerdery

Een van die eerste belangrike beslissings oor die betekenis van boerdery wat ek kon opspoor, is ITC 208 (1931) 6 SATC 55. Die uitspraak is meer as 70-jar gelede deur Dr Manfred Nathan KC die president van die Spesiale Hof gelewer. Die appellant was 'n onderwyser en ook die eienaar van 'n kleinhoue waarop hy groente gekweek en vrugtebome aangeplant het. Gedurende die betrokke jaar het hy 'n klein hoeveelheid groente en vrugte op die plaaslike mark verkoop. Hy het ook groente, melk en botter self verbruik. Nathan R bevind op 57:

#### Bobbert/Betekenis van boerdery vir inkomstebelastingdoeleindes?

We have come to the conclusion, having regard to the words used in the Act, *that each case has to be judged on its own merits*. One case could not form a precedent for another, and certainly the conclusion we will arrive at in this case, *being a conclusion of the fact, can be no precedent for another case*. On the whole, having examined the property, we have come to the conclusion that *although the appellant at the present time is not making a living out of this property, still his genuine intention is to develop it as a farming proposition in the hope that it will ultimately pay*. We have, therefore, come to the conclusion that he is carrying on the subsidiary occupation of farming, and that his income tax should have been estimated on that basis (my kursivering).

Elke saak moet dus volgens sy eie feite beoordeel word. Die belastingpligtige het die werklike bedoeling gehad om die kleinhoewe as 'n boerdery eenheid te ontwikkel met die hoop dat dit uiteindelik 'n wins sal toon.

Ek wys veral op die woorde "his genuine intention is to develop it as a farming proposition in the hope that it will ultimately pay". Sommige van die woorde is aangepas om vir vandag se omstandighede te geld, maar basies word dieselfde standpunte nog deur een groep van regsgeleerdes en skrywers gehandhaaf. Dink byvoorbeeld aan Silke se toets van "a genuine intention to develop land as a farming proposition in the hope that an ultimate profit will be derived." Dit word die subjektiewe benadering genoem en word later bespreek.

Die uitspraak in ITC 586 (1948) 14 SATC 123 word deur CJ Ingram KC gelewer. Hy bevestig dat die bepaling van die betekenis van 'n boer en of die aktiwiteit 'n boerdery is, 'n suiwer feitelik vraag is. Hy bevind op 124:

It is apparent that the term farmer is a comprehensive term, it seems to me to include any activity carried on on the land.

Daar moes onderskei word tussen die aktiwiteite van 'n boer en dié van 'n vee-spekulant. Ingram R bevind (125):

We also have the evidence of another witness who distinguished between what is done by a speculator and what is done by a farmer — a speculator is really concerned with the marketing of animals, he does not usually retain those animals for a long time, and so far as it appears from the evidence, he certainly does not do anything to improve the quality of those animals. A speculator, in livestock, as I apprehend, is like a speculator in any other commodity. He buys and passes it on as quickly as he can to cut his losses. He does not try to work up the raw material into some other product. *The transformation of products from one state to another is emphatically the business of the farmer. Thus he acquires a product in one stage and transforms it to a better product and resells it*. That is what has happened in the present case (my kursivering).

Hy sê later op dieselfde bladsy:

This is not a case of the appellant company acquiring a place merely for the storage of the stock. They ran there for periods varying between six weeks and six months and after that time the cattle might be sold.

In ITC 937 (1960) 24 SATC 374 was die appellant 'n bankklerk wat op 'n kleinhoewe geboer het. Die uitspraak word deur Ludorf R gelewer. Hy bevind (375):

There is a circumstance which weighs heavily with us and that is that he was prepared, to obtain this property, to give as additional security, apart from the first mortgage bond, his personal insurance policies, which shows that *he genuinely intended that this property should be a property that would yield an income* to his wife, otherwise his conduct is surprising.

We have looked at the property and, although we can understand why the Commissioner was in doubt in regard to the previous years in accepting the genuineness of the appellant, we feel that *he bought the property genuinely with the object of farming*, and that he has acquired two additional properties adjoining it – or, indeed, three – and it is obvious that this could only have been with *the intention of farming*. We feel that the objection of the appellant must be sustained (my kursivering).

Weereens word die vereistes gestel van 'n ware bedoeling om te boer en om 'n inkomste (wins) te verkry.

Een van die belangrikste uitsprake oor die betekenis van 'n boerdery is deur Smalberger R gelewer in die saak van ITC 1319 (1980) 42 SATC 263. Die appellant is 'n mediese spesialis en woon op 'n kleinhoewe van ongeveer 30 hektaar. Dit is ongeveer 18 kilometer van die middestad waar hy sy mediese praktyk beoefen. Hy beweer dat hy 'n boerdery op die kleinhoewe bedryf en eis boerdery uitgawes wat 'n verlies vir die twee belastingjare toon.

Die volgende gedeelte van Smalberger R se uitspraak het werklik *locus classicus* geword betreffende die vereistes vir die beoefening van 'n boerdery in terme van die Wet (264):

In terms of the relevant provisions of the Income Tax Act 58 of 1962 a loss from farming operations may be set off against other sources of income. *Farming operations are not defined in the Act and whether or not a person carries on farming operations is a question of fact.* In this regard Silke on South African Income Tax 9 ed says the following at 814:

'There is no provision in the Act that a person must occupy lands of a certain size or extent before he can be regarded as carrying on farming operations. *As long as there is a genuine intention to develop land as a farming proposition in the hope that an ultimate profit will be derived*, this, it is submitted, constitutes the carrying on of a farming operation.'

The latter statement is based on the decision in Income Tax Case No 208 6 SATC 55, and see also Income Tax Case No 937 24 SATC 374.

Bobbert/Betekenis van boerdery vir inkomstebelastingdoeleindes?

In so far as the test propounded by Silke purports to be an entirely subjective one, I do not agree with it. *It seems to me that before a person can be said to carry on farming operations there must be a genuine intention to farm, coupled with a reasonable prospect that an ultimate profit will be derived, thereby incorporating an objective element into the test.* To hold otherwise would make it wellnigh impossible for the Commissioner to determine whether or not to allow farming losses as a deduction from other income, for he must needs adopt an objective approach when doing so (my kursivering).

Smalberger R sê verder (265):

It appears in any event that at the relevant time (and we are not concerned with any other time) the appellant had *no reasonable prospects* of ultimately farming on a profitable basis. *There is nothing to show that the property initially was an economic farming unit which could sustain a profitable farming venture* (my kursivering).

Hy bevind (ook op 265):

Bearing in mind the losses he suffered over the years, the problems he encountered, the limited scope for farming provided by the property, the apparent lack of facilities and development on the property, and the limited extent of his farming activities, the appellant has not shown that he had reasonable prospects of ultimately deriving a farming profit from the property.

Die vraag of 'n belastingpligtige 'n boerdery bedryf, is 'n feitelike vraag. Die toets is nie bloot subjektief nie maar omvat 'n objektiewe element naamlik die bedoeling om te boer plus 'n redelike vooruitsig dat daar uiteindelik ("ultimate") 'n boerderywins gemaak sal word. Hierdie standpunt van Smalberger R verskil van die aangehaalde stelling van Silke wat slegs na 'n verwagting (hoop) van 'n uiteindelijke wins verwys.

ITC 208 en ITC 937 sowel as Silke verwys net na 'n blote hoop op 'n uiteindelijke wins terwyl ITC 1319 'n redelike vooruitsig in plaas van 'n blote hoop as vereiste stel.

In *The Taxpayer* van Oktober 1984 word die saak en uitspraak volledig deur die redakteur aangehaal. Hy bespreek ook die vraag wanneer 'n belastingpligtige 'n boerdery bedryf. Aangesien die publikasie nie vrylik beskikbaar is nie, haal ek volledig aan (198-199):

The Court took as the test of a farmer that there must be a genuine intention to farm, coupled with a reasonable prospect that an ultimate profit will be derived, thereby incorporating an objective element into the test. This may be putting the test too high.

If the taxpayer intends to farm in the hope of an ultimate profit, why should he be held not to be farming because his hope is ill-founded or unreasonable? That it is ill-founded or unreasonable can be a test of his genuineness, but that there should be a reasonable prospect that an ultimate profit will be derived is to propound a criterion which, with respect, we consider the Act does not require. In 1982 *Taxpayer*

187 we quoted from an Australian case where the Revenue had refused to allow the loss incurred on a pine plantation on the ground that the property could never produce a commercial crop of timber. We repeat a line from one of the judgments upholding the taxpayer's appeal which we think apt to the point we are making:

'A view to profit is merely one of the indicia [as to whether a business is being carried on], and not conclusive. It is enough to travel hopefully even if one is not destined to arrive.'

Dit is skrywer se standpunt dat daar nie 'n boerdery bedryf kan word indien die aktiwiteite wat die appellant beoefen nooit winsgewend op die betrokke grond kan plaasvind nie. Die "boerdery" is dan doodgebore.

Die volgende saak waarna verwys kan word, is ITC 1324 (1980) 42 SATC 288. Hierdie is 'n uitspraak van Squires R van die Spesiale Hof van Zimbabwe. Die feite van die saak en bevinding word soos volg in die lugnotas aangegee (288):

'Farmer' as defined in s 2 of Chap 181 – What constitutes – *Per se* irregular sale of produce surplus to own requirements insufficient to constitute farming.

Squires R sê op 293-294:

As to the first question, although the terms of the Act with regard to 'farmer' and 'farming operations' and 'the carrying on of a trade' are very wide, it does not follow, as was pointed out in ITC 1135, 31 SATC 228 at 231, that the conduct of one or two activities, which can properly be described as farming operations, necessarily constitutes the trade of farming. In the first place, it must be to derive income. But, as both counsel also accepted, and I think rightly so, even where income is earned, this does not make a grower or producer a farmer where his activities were only to sell produce that was surplus to his own requirements on a casual basis – casual in the sense that the produce is sold only if available on the one hand and after one's needs are satisfied, or the purchaser wishes to take it; and with nothing regular, permanent or formal that could be legally enforced if the supply was not forthcoming or not accepted, on some occasion or other.

Die volgende beslissing wat bespreek word, is ook van die Spesiale Hof van Zimbabwe. Hier lewer Smith R die uitspraak in ITC 1424 (1987) 49 SATC 99. Die appellant is 'n landboukundige ingenieur en koop 'n kleinplasia van 40,5 hektaar aan. Dit was die appellant se bedoeling om 'n kleinskaal boerdery daarop te bedryf. Hy beoog die produksie van pluimvee en eiers asook 'n groenteboerdery. Smith R verwys onder andere na ITC 1319 en die uitspraak van Smalberger R sowel as die kritiek wat in die *Taxpayer* verskyn het. Smith R sê op 106-107:

In my view the proper test to be applied is that put forward in *Silke* on South African Income Tax 9 ed. *As long as there is a genuine intention to develop land as a farming proposition in the hope that an*

Bobbert/Betekenis van boerdery vir inkomstebelastingdoeleindes?

*ultimate profit will be derived then the taxpayer can be said to be a farmer who is carrying on farming operations or incurring expenditure for the purposes of his trade. This hope must of course be based on reasonable grounds. If the area used for farming operations or the means used or available to the taxpayer are such that there could never possibly be any chance of an ultimate profit then it could not be said that the hope of an ultimate profit is a reasonable one.* If the objective element suggested by Smalberger J in ITC 1319, (*supra*), were to be accepted many so-called commercial farmers in this country would cease to qualify for treatment as farmers under the Income Tax Act [Chapter 181] as they appear to be travelling hopefully but are never destined to arrive (my kursivering).

Ek stem volmondig saam met die kommentaar wat Williams<sup>8</sup> op Smith R se standpunte lewer (523):

This decision first holds that the 'proper test' of what constitutes a 'farmer' is that laid down by Silke, namely, a purely subjective test. In the same breath, though, the judge tacks his own gloss onto that test – 'This hope must of course be based on reasonable grounds'. This additional requirement is completely inconsistent with the test laid down by Silke – which the judge purports to accept. It makes the criterion substantially the same as that laid down in ITC 1319 – which the judge purported to reject!

Die volgende saak wat die aandag verg, is ITC 1644 (1999) 61 SATC 23. Southwood R sê dat die woord "boerdery" nie in die Wet omskryf word nie en ook nie deur die howe nie. Die vraag is 'n feitelike vraag en moet aan die hand van al die omstandighede van 'n besondere geval beoordeel word (25). Hy sê dan verder op 25:

Die howe het egter riglyne neergelê wat toegepas kan word om hierdie feitevraag te beslis. In sommige vroeëre beslissings is die bedoeling van die persoon om 'n wins uit sy boerderybedrywighede te maak as deurslaggewend beskou.

Southwood R wys daarop dat hierdie toets nie meer as voldoende beskou word nie en verwys onder andere na ITC 1319 en ITC 1424 wat reeds hierbo bespreek is. Hy sê op 26:

Die Kommissaris se verteenwoordiger het aan die hand gedoen dat die toetse geformuleer deur Smalberger R in ITC 1319 en Smith R in ITC 1424 op dieselfde neerkom en dat om te bepaal of die hoop, wat 'n subjektiewe toets is, redelik is, daar na die omringende omstandighede gekyk moet word om te bepaal of die hoop op redelike gronde gebaseer is.

Volgens Southwood R het boerdery 'n wye betekenis en hy sê op 27-28:

Die woord 'boerdery' word voorafgaan deur die woorde 'veeboerdery' ('pastoral operation') en 'landbou' ('agricultural operations') wat die meeste bedrywighede op 'n plaas insluit. Die woord 'ander' voor die

---

8 Williams 1995.

woord 'boerdery' dui aan dat alle moontlike vorms van boerdery deur die artikel gedek word – onderhewig aan die kwalifikasie dat dit moet slaan op die persoon se eie boerderybedrywighede.

Southwood R vervolg dan op 28:

Die betekenis van 'business' wat die beste pas is 'occupation'. Dit het die konnotasie van iets wat gedoen word om 'n wins te maak – 'a commercial enterprise'. Die ou gesag waarna reeds verwys is het tereg klem gelê op die bedoeling om uit die boerdery 'n wins te maak. Dit onderskei die kommersiële onderneming van boerdery van blote besit van 'n stuk grond met 'n paar vee daarop en/of gewasse wat geplant word. *Maar die bedoeling om 'n wins te maak uit daardie bedrywighede moet 'n egte bedoeling wees. Omdat bedoeling altyd subjektief is, is dit moeilik om te bepaal of dit eg is of nie. Dit kan slegs aan die hand van die objektiewe feite bepaal word.* Die persoon se ipse dixit kan nie deurslaggewend wees nie. Indien sy bedrywighede geensins versoenbaar is met sy ipse dixit nie kan sy ipse dixit nie aanvaar word nie. *Indien dit deur die objektiewe feite gestaaf word, word sy bedoeling as eg beskou. In daardie verband is die aard, omvang en beheer van sy bedrywighede belangrik.*

Die appellant se advokaat kan derhalwe nie gelyk gegee word dat die korrekte toets 'n egte verwagting om 'n wins te maak is nie. *Die korrekte toets is soos deur Smalberger R en Smith R geformuleer, maar die vooruitsig om 'n wins te maak is nie beperk tot 'n besondere belastingjaar nie* (my kursivering).

Op 29 vind ons:

Die appellant het toegegee dat in hierdie jare hy nie 'n redelike vooruitsig gehad het om 'n wins in elke jaar te maak nie maar hy het beklemtoon dat hy 'n redelike vooruitsig gehad het om in die toekoms 'n wins te maak.

Die hof bevind op 30:

Die appellant het bewys dat hy 'n egte bedoeling gehad het om uit sy bedrywighede op die eiendom 'n wins te maak al was dit nie in die loop van die betrokke belastingjare verwag nie. Derhalwe bevind die hof dat die appellant in die 1990-, 1991- en 1992-belastingjare boerdery soos beoog deur artikel 26 van die Wet, beoefen het.

Dit bring ons dan by die twee beslissings wat vanjaar gerapporteer is naamlik ITC 1698 (2001) 63 SATC 161 en ITC 1701 (2001) 63 SATC 214. Hoewel ITC 1698 voor ITC 1701 gerapporteer is, blyk dit dat ITC 1701 se uitspraak reeds op 18 Junie 1999 gelewer is en dié in ITC 1698 eers op 19 Desember 2000 dit wil sê ongeveer 1 $\frac{1}{2}$  jaar later. Verder word daar in ITC 1698 ook na die uitspraak in ITC 1701 verwys wat ietwat verwarrend is. Dit sal dus raadsaam wees om met die bespreking van ITC 1701 te begin. Kirk-Cohen R lewer die uitspraak in ITC 1701. Hy verwys na Smalberger R se riglyne in ITC 1319 wat na sy mening ook in ITC 1701 van toepassing is (216). So ook ITC 1644.

Bobbert/Betekenis van boerdery vir inkomstebelastingdoeleindes?

Die vraag is of die appellant gedurende die belastingjare 'n boerdery ingevolge die bepalings van artikel 26 (1) van die Wet beoefen het. Om dit te kan bepaal, stel Kirk-Cohen R die volgende vereistes (217 B-D):

Die appellant moet dus op 'n oorwig van waarskynlikhede eerstens bewys dat hy 'n ware bedoeling het om te boer (a genuine intention to farm); dit is 'n subjektiewe toets. Tweedens moet hy bewys dat daar 'n redelike vooruitsig is dat hy 'n wins sal maak. Hierdie vooruitsig nie beperk kan word tot 'n besondere belastingjaar nie (saaknommer 1644 te bladsy 28). Hierdie objektiewe toets, naamlik die redelike vooruitsig, verwys nie na enige tyd in die toekoms nie. *Dit moet bepaal word in aggenome die tipe boerdery wat bedryf en/of beplan word, die betrokke grond, die gewone weersomstandighede ens maw die redelike vooruitsig moet tot 'n mate voorsienbaar of voorspelbaar wees (my kursivering).*

Die appellant wat 'n dominee was, se boerdery bedrywighede word soos volg opgesom (218 F-H):

Gedurende die jaar 1993 was die posisie derhalwe soos volg: die saaiboerdery moes hy opgee as gevolg van onbeheerbare diefstal op sy lande. Beesboerdery het, volgens sy siening, te gevaarlik geword as gevolg van uitgebreide veediefstal in die omgewing, maar nie sy eie beeste nie. Hy het derhalwe besluit om sy beesboerdery te beëindig. Min of meer terselfdertyd het hy ook besluit om van sy skaapboerdery ontslae te raak, ook as gevolg van die gevaar van diefstal en sabotasie ervaar.

Vir die vier belastingjare hier ter sprake het die appellant dus vier aktiwiteite uitgevoer naamlik:

1. Die verbouing van voer (tef).
2. Saaiboerdery – later slegs vir voer.
3. Beesboerdery.
4. Ile de France – die stoetskape.

Op 222 F-G vind ons:

Die deskundige se getuienis was dat die totale onkoste gedurende die vier jaar die som van R250 134 was en dat die enigste afleiding wat gemaak kan word is dat *die appellant drasties agteruit geboer het, tot so 'n mate dat sy boerdery finansieel gesproke katastrofies was met geen moontlikheid van wins nie, en ook geen vooruitsig van wins in die toekoms nie (my kursivering).*

Kirk-Cohen R bevind op 223 A-B:

Daar is geen getuienis van 'n deskundige of 'n boer dat die betrokke grond goeie en gepaste grond vir boerdery is nie. Daar is ook geen getuienis of die boerdery wat die appellant bedryf het wel lewensvatbaar was, in ag genome die tipe grond en die ligging daarvan nie. In besonder is daar geen getuienis dat behoorlike beheer op sulke lappies grond beoefen kan word nie.

Volgens die appellans se getuienis is die mielie-, bees- en skaapboerdery beëindig en hy beoog om nou met varke te boer. Daar is geen getuienis oor die vereistes vir 'n suksesvolle varkboerdery en die kapitaal benodig nie. Eweneens is daar geen getuienis dat die appellans gekwalifiseerd is om so 'n boerdery te bedryf of dat varkboerdery nou of in die toekoms winsgewend is of sal wees nie.

Kirk-Cohen R sê dan ten slotte (223 E-F):

Alles in ag genome het die appellans hom nie van die nodige bewyslas met betrekking tot die objektiewe toets gekwyt nie. In die woorde van Smalberger R in saaknommer 1319 te 265 in fin 'the appellans has not shown that he had reasonable prospects of ultimately deriving a farming profit from the property.' (En hier was hy nie eers die eienaar van al die betrokke grond nie.)

Die laaste gerapporteerde hofbeslissing waarna ek wil verwys is die gemelde ITC 1698 (2001) 63 SATC 161. Dit is 'n uitspraak van Erasmus R van die Suidoos Kaapse Spesiale Hof. Die appellans is 'n voltydse mediese praktisyn wat reeds vir 'n aantal jare plaasbedrywighede beoefen het. Hy het gepoog om die verliese wat hy gelei het, in verrekening te bring maar dit is deur die Kommissaris geweier. Gedurende die jare 1985-1994 het die appellans 'n opgehoopte verlies van R600 000 uit sy onwinsgewende boerdery — aktiwiteite gehad. Hy het ongeveer R130,000 aan verbeteringe en ontwikkeling bestee. Daar was geen aanduiding dat sy bedryf 'n gelykbreekingspunt genader het nie. Die vorige 6 jaar is daar jaarliks 'n netto verlies van R60,000 gelei. Selfs volgens die belasting opgawes was daar geen vooruitsig dat 'n wins in die voorsienbare toekoms gerealiseer sou word nie. Die partye het aanvaar dat die Wet die belastingpligtige toelaat om die verliese van die boerdery aktiwiteite teen die inkomste van ander bronne in verrekening te bring en dat die wildboerdery wel 'n boerdery is vir doeleindes van artikel 26 van die Wet.

Dit is die respondent (Ontvanger) se submissie dat die appellans nie 'n *bona fide* boer gedurende die belastingjare was nie aangesien sy aktiwiteite geen vooruitsig vir uiteindelijke winsgewendheid gehad het nie. Daar word gesteun op Smalberger R se uitspraak in ITC 1319 (1980) 42 SATC 263 (OK) wat hierbo bespreek is. Volgens respondent moet die appellans dus toon dat objektief beoordeel daar te alle relevante tye 'n redelike vooruitsig van 'n uiteindelijke wins uit die aktiwiteite bestaan. Daar word ook na ITC 1292 41 SATC 163 te 165; ITC 1644 61 SATC 23 en ITC 1701 (2001) 63 SATC 214 verwys. Erasmus R sê dat 'n afwykende standpunt in ITC 1424 (1986) 49 SATC 99 ingeneem is. Van Smith R se houding sê Erasmus R (170C):

This criticism may be valid, however to my mind there is much to be said for the doubts expressed by the learned judge regarding *the applicability of a separate (and in itself decisive) objective test which predominates over a genuine intent on the part of the taxpayer to develop property with a view to ultimate profit* (my kursivering).

Erasmus R sê dat aktiwiteite wat nie vir 'n wins bedryf word nie, buite die bepalings van die wet val. Hy vervolg dan (170 D-I):

Bobbert/Betekenis van boerdery vir inkomstebelastingdoeleindes?

*This does not mean that for fiscal purposes an undertaking need necessarily be profitable in order to be a farming operation. The question whether or not it constitutes such an operation involves issues of fact both objective and subjective.*

*The objective facts indicate whether the activities of the taxpayer are in the nature of farming operations. The nature and extent of the enterprise are relevant here, for example the size and location of the property on which the operation is being conducted, the portion of that property being used for that purpose, capital expenditure, turnover, labour, the regularity and purposefulness of the activity, the time and effort spent thereon by the taxpayer in relation to his other gainful activities, if any, and the existence of a real prospect of profit (or lack thereof). The list is not exhaustive and the permutations of such activities are infinite. None of these considerations is necessarily in itself decisive.*

*The subjective facts relate to the intention of the taxpayer. This raises the difficulty mentioned by Smalberger J in ITC 1319 *loc cit*, namely that the Commissioner, not being a mindreader, is obliged to look to the objective facts when determining whether or not to allow losses as a deduction. *His problem is evidential not substantial.* The only direct witness as to a person's intention is of course that person. This does not mean however that the Commissioner (or the court for that matter) is bound by the ipse dixit of the taxpayer regarding his intention. He can call upon the taxpayer to justify his claim as to his intention. *If there is no possibility of profit, or if that possibility is so remote as to be fanciful, such consideration could operate in the full conspectus of facts to show that the taxpayer's claim as to his intention is false or not genuine. This does not mean that objective facts determine the intention of the operator. That intention is a subjective fact — and no consideration of policy can render it otherwise. What is required is a genuine intention to generate a profit in the enterprise.**

*Such intention need not be reasonable in order to be genuine (it often is not) (my kursivering).*

Erasmus R ondersteun die standpunt dat 'n winsmotief slegs een van die aanduidings (indicia) is dat 'n besigheid bedryf word. Hy vervolg op 171 E-H:

*The Act does not vest the Commissioner with the supermundane power of declaring a taxpayer's intention to be other than what it actually is.*

*I find that activity in the nature of farming undertaken with the genuine intention of ultimately realising profit in the endeavour constitutes farming operations for the purposes of the Act.*

The prospect of *ultimate profit* is one of the considerations relevant to the question whether the operation is in the nature of farming, but it does not constitute a separate and substantive test in itself decisive of the question whether the taxpayer is carrying on farming operations.

That question is determined on the basis of all the relevant facts, both objective and subjective. This conclusion does not I think attract the criticism levelled at the judgment in ITC 1424 supra. *The objective and subjective considerations are not inconsistent, but in fact complement each other.* A person does not actually farm simply because he thinks that he is farming, or intends to be farming: *his activity, objectively viewed, must constitute farming.* On the other hand, it does not follow that because he is making a loss, that such was his intention, *or that he has no intention of making a profit because viewed objectively he apparently does not have a reasonable prospect of ever making a profit.* *The determination of the nature of an enterprise can be complex and necessitate balanced consideration of all relevant facts and circumstances in a single enquiry* (my kursivering).

Erasmus R bevind dus dat 'n aktiwiteit in die aard van 'n boerdery, kwalifiseer as 'n boerdery vir die doeleindes van artikel 26 van die Wet indien "undertaken with the genuine intention of ultimately realising profit in the endeavour". Dit bring ons weer by Smith R se toets in ITC 1424 (1986) 49 SATC 99. Faktore wat deur Erasmus R in ag geneem word, is die volgende:

- Die grootte van die eiendom
- Die ligging van die eiendom
- Die bestuur van die aktiwiteite
- Die winsgewendheid van die onderneming

Wat laasgenoemde aspek betref, bevind Erasmus R op 173 G-H:

Appellant's evidence on the aspect is vague and devoid of hard facts and figures. *It amounts to broad speculation without the support of any viability study.* We have heard much about hopes and visions, supported only by bald opinion. *There is little evidence as to how and when the appellant would have turned his smallish overstocked property located in a remote hilly area of the Eastern Cape into a profitable game farm.*

*We find therefore that appellant has failed to prove that as at the time of the assessments, there existed the reasonable prospect of the operation ultimately generating a profit* (my kursivering).

Dit is belangrik om daarop te let dat die appellant nie bewys het dat ten tye van die aanslae, daar 'n redelik vooruitsig bestaan het dat die aktiwiteit uiteindelik 'n wins sal maak nie.

- Die belastingpligtige se bedoeling

Wat hierdie aspek betref, sê Erasmus R (173 I-J):

The appellant maintained that he at all time had the fixed intention of farming for profit. *There is no evidence directly gainsaying that of the appellant regarding his thinking at the time: thoughts are within the exclusive knowledge of the thinker. His claim can however be tested against the objective facts* (my kursivering).

Hy sê op 174 E-I:

Upon considering all the relevant facts and circumstances, we have no reason to doubt the evidence of appellant when he claims that it was his intention throughout ultimately to profit financially from the operation. Such intention is not incompatible with the extensive losses suffered by him. *In fact, his perseverance despite these losses is indicative of appellant's continued belief in the ultimate profitability of the enterprise.*

It seems to us, on balance, that the evidence shows that the appellant did not intend to farm merely as a hobby. The possibility of tax benefits was raised. In such regard the evidence of Fiamingo, as well as that of E is to the effect that it is a fallacy to think that one can gain by farming at a loss. *Appellant denies that he acted with that object in mind. Counsel for respondent does not contend that he did so. It is furthermore not respondent's case that it was appellant's intention to farm at a loss and then to make a capital gain ultimately when selling the property.* We accept his evidence regarding the reasons why he sold B and then relatively shortly thereafter bought C. No other possible intention on the part of appellant suggests itself.

Conclusion

*The activity on B was obviously in the nature of farming. We are further in unanimous agreement that appellant genuinely intended to generate profit in the operation and endeavoured to do so. We find that on balance appellant's evidence as to his intention is not inconsistent with the objective facts. It follows that his activities amounted to farming operations (my kursivering).*

Die gedagte dat iemand 'n voordeel kan behaal om teen 'n verlies te boer is 'n misleiding en drogrendasie volgens die appellant se getuies. Daar is geen belastingvoordeel nie. Daar is ook gepraat van 'n uiteindelijke kapitaalwins wanneer die plaas en vee verkoop word. In elk geval is KWB nou betaalbaar op die belasbare kapitaalwins.

Ek het die uitspraak van Erasmus R in ITC 1698 baie volledig aangehaal om te wys op die groot verskeidenheid van gedagterigtinge wat oor die betekenis van boerdery bestaan. Ek wys egter weer op die bevinding betreffende die winsgewendheid van die betrokke boerdery naamlik dat die appellant nie daarin geslaag het om te bewys dat ten tye van die aanslae daar 'n redelike vooruitsig bestaan het dat die aktiwiteite uiteindelik 'n wins sou genereer nie (173 H). Nogtans word daar eenparig bevind dat die appellant werklik die bedoeling gehad het om 'n wins uit die aktiwiteite te maak en gepoog ("endeavoured") het om dit te doen (174 H). Die Hof beslis dus dat die appellant wel 'n boerdery bedryf het. Ek moet met alle respek erken dat ek die redenasie en afleiding nie kan volg nie. Ek weet nie wat die ratio decidendi is nie. Ek meen egter dat die hof die objektiewe toets van redelike vooruitsig van wins verwerp het ten gunste van die subjektiewe toets van bedoeling.

Dit bring ons dan by die einde van die hofsake in verband met boerdery-aktiwiteite vir doeleindes van die Wet. Daar moet egter ook gekyk word na die beslissings van die Spesiale Rade ingestel kragtens art 83A van die Wet.

## 5. Beslissings van die Spesiale Rade betreffende boerdery aktiwiteite

Die publikasie bekend as *South African Special Board Decisions Reports* (bekend as SASBDR of slegs SBDR) wat deur Butterworths, Durban uitgegee word, verskyn sedert September 1995. By die skryf hiervan is daar reeds 150 uitsprake van die Spesiale Rade vir Inkomstebelastingappèlle gepubliseer. Sover ek kan vasstel, moes daar in 10 van hierdie uitsprake bepaal word of die ekonomiese aktiwiteite wat die belastingtige bedryf (beoefen) het 'n boerdery was vir doeleindes van artikel 26 van die Wet. Sogenaamde boerdery verliese was in die volgende 10 sake ter sprake:

SBD 7, 1 SBDR 29

SBD 25, 1 SBDR 87

SBD 36, 1 SBDR 116

SBD 63, 2 SBDR 47

SBD 78, 2 SBDR 120

SBD 89, 2 SBDR 35

SBD 103, 3 SBDR 109

SBD 112, 4 SBDR 31

SBD 133, 5 SBDR 36

SBD 147, 6 SBDR 26

Eksel was in sake 36, 78 en 147 betrokke as 'n voorsitter van die Bloemfontein Spesiale Raad. Wat in hierdie bydrae gesê word, mag dus 'n herhaling wees van wat reeds aldaar gepubliseer is. In 6 van die sake is bevind dat die aktiwiteite wel 'n boerdery in terme van artikel 26 van die Wet is.

In SBD 133 bevind die voorsitter Ngalwana die volgende op 38:

[16] Thus, on a conspectus of the authorities, there appears to be no clear legal position on whether the applicable standard is a subjective or an objective one.

Op 40 vind ons die volgende:

[25] The so-called 'objective element' sought to be imposed in order to ascertain the appellant's hope of ultimately deriving a profit from his farming operations is unworkable in my view. If it is the hope of an ultimate profit that is sought to be discovered by this objective enquiry, how can it be said that there is no hope in 1996 of deriving a profit *ultimately* in 1999, thus (on that basis) rendering a taxpayer

Bobbert/Betekenis van boerdery vir inkomstebelastingdoeleindes?

to be no farmer in 1996 who turns out to have been a farmer, after all, in 1999 when he realises that *ultimate hope? I do not intend discussing this aspect at any great length, save to say that in my view the legal justification for this so-called objective element of the test is questionable* (my kursivering).

Ngalwana bevind op 41:

[29] I am satisfied that the appellant had every prospect and hope of deriving an ultimate profit from his farming operations. He is due to retire at the end of 2000 and considers that his pension will not be sufficient to sustain him and his family.

Die meerderheid van die Spesiale Rade het egter die standpunte van Smalberger R in ITC 1319 (1980) 42 SATC 263 te 264 aanvaar naamlik:

A genuine intention to farm coupled with a reasonable prospect that an ultimate profit will be derived, thereby incorporating an objective element into the test.

Op hierdie stadium is dit gepas om iets te sê oor die *stare decisis*-reël. Sekere howe is gebonde om die uitsprake van ander howe onder bepaalde omstandighede te volg. *LAWSA* vol 22 band 1 sv Revenue skets die posisie soos volg (par 16 p11):

Court decisions are an authoritative source of tax law. However, the special court for hearing income tax appeals and the special board for the hearing of appeals involving small amounts of tax are both creations of the Income Tax Act and have no jurisdiction except that which is conferred on them by that Act. Unlike the high court, they have no inherent jurisdiction and consequently any decision made is binding only in respect of the specific case. Furthermore, neither the special court nor the special board is bound by its own previous decisions. Such previous decisions have persuasive force but the doctrine of *res iudicata* is not applicable to them.

Williams<sup>9</sup> stel dit soos volg (17):

As noted above, the Income Tax Special Court is not a court of law and its decisions are not binding on any other courts. Nor indeed, is the Special Court bound by its own previous decisions, although, for obvious reasons it tries to be consistent. The Commissioner is not bound by rulings given by the Special Court in previous cases. But the Special Court is bound by a decision of a Superior Court.

Die *ratio decidendi* (die regsgrondslag van 'n beslissing) van 'n uitspraak van die Hoogste Hof van Appèl is absoluut bindend op alle afdelings van die Hoë Hof en op alle laer howe. Beide die Spesiale Howe en die Spesiale Rade is nie geregtelike howe nie maar skeppings van die Wet. Hul ontleen hul jurisdiksie van die Wet. Hulle het geen inherente jurisdiksie nie en enige beslissing wat hulle mag gee, is slegs van toepassing op die spesifieke saak. Die *stare decisis*-reël geld nie by Spesiale Howe en Spesiale Rade

---

9 Williams 1994.

nie. Net soos by laer howe, het hulle bevindinge geen bindingskrag nie. Spesiale Howe en Spesiale Rade is wel gebonde aan die beslissings van die Hoë Hof en die Hoogste Hof van Appèl sowel as die Konstitusionele Hof. Die Suid-Afrikaanse Inkomstediens is dus verplig om die *ratio decidendi* van 'n bevoegde geregshof te volg.

Ek wil graag verwys na 'n verdere twee beslissings van die Spesiale Rade. Eerstens het ons SBD 63, 2 SBDR 47 waarin Emslie as voorsitter opgetree het. Nadat hy na ITC 1319 en ITC 1424 verwys het, bevind hy (51):

Accepting that the test is whether the appellant had the hope of an ultimate profit from his farming operations and, furthermore, whether this hope was reasonable, the conclusion to which I have come is that the appellant did indeed have such a hope and that it cannot be said to have been unreasonable.

The land in question was 703 hectares in extent, and I have no doubt that it is classified as agricultural land. We are not concerned here with a smallholding capable of mainting little more than some goats and a patch of vegetables.

In die mees onlangse beslissing oor 'n boerdery naamlik SBD 147, 6 SBDR 26 was ekself die voorsitter en het 'n kombinasie van die subjektiewe en objektiewe toets toegepas om te bepaal of daar 'n boerdery bedryf is (33 en 39):

- Was daar 'n werklike (ware) bedoeling by die belastingbetaler om te boer? Hierdie is die subjektiewe element. Indien hierdie vraag bevestigend beantwoord word, is daar 'n tweede vraag wat gestel word
- Was daar terselfdertyd 'n redelike vooruitsig om wins binne die voorsienbare toekoms (nie uiteindelijke toekoms nie) uit die ekonomiese aktiwiteit(e) te maak. Dat daar 'n vooruitsig van 'n uiteindelijke wins ("ultimate profit") moet wees, is myns insiens nie 'n redelike vooruitsig nie. Dit is te vaag en te lank om redelik te wees. 'n Winsverwagting in die voorsienbare toekoms dui op 'n redelike vooruitsig. Dit dan is die objektiewe toets en moet ook bevestigend beantwoord word.

Wat die voorsienbare toekoms is, sal later bespreek word. Daar word eers gekyk na ons skrywers se standpunte

## 6. Ons skrywers se standpunte oor die inhoud van die toets vir die bepaling of sekere aktiwiteite 'n boerdery behels

In par 514 op p 304 van *LAWSA* vol 22 band 1 word die volgende standpunt ingeneem:

Decided cases suggest that as long as a taxpayer can prove that the operations in which he is engaged are of the nature of farming operations, and that they are being conducted in pursuance of a

## Bobbert/Betekenis van boerdery vir inkomstebelastingdoeleindes?

definite intention to develop his lands and undertakings into a profitable farming proposition, his operations will be governed by the provisions of the Act relating to farming operations. Thus, it could be said that farming operations are carried on where there is a genuine intention to farm land, linked with a reasonable prospect that ultimately a profit will be derived from that operation, regardless of the size or extent of the land occupied or the amount of income earned.

Verder af in dieselfde paragraaf vind ons die volgende:

The courts have regard to the taxpayer's actions as well as his intentions. If there exists a genuine intention to develop land as a farming proposition in the hope, based on reasonable grounds, that an ultimate profit will be derived, then the taxpayer can be said to be a farmer who is carrying on farming operations. It is not necessary in order to constitute farming operations that these should be conducted on an extensive area or on an extensive scale. A person may carry on a number of trades, one of which may be farming.

Die subjektiewe/objektiewe toets word dus aanvaar naamlik 'n ware bedoeling om te boer plus 'n redelik vooruitsig vir 'n uiteindelijke wins.

In *Silke on South African Income Tax*<sup>10</sup> is die outeurs se standpunt soos volg:

There is no requirement in the Act that a person occupy lands of a certain size or extent or earn a certain amount of income before he may be regarded as carrying on farming operations. Several cases lend support to the concept emerging from an early case that, as long as there is a genuine intention to develop land as a farming proposition in the hope that an ultimate profit will be derived, farming operations are being carried on. But this concept has been criticised in so far as it purports to be an entirely subjective test:

'It seems ... that before a person can be said to carry on farming operations there must be a genuine intention to farm, coupled with a reasonable prospect that an ultimate profit will be derived, thereby incorporating an objective element into the test.'

In this regard it has been held that because intention is subjective it is difficult to determine if it is genuine. It can only be determined with regard to objective facts and accordingly the taxpayer's ipse dixit cannot be decisive. If his activities are not reconcilable with his ipse dixit then the latter cannot be accepted but if it is supported by objective facts, his intention will be regarded as genuine.

In a Zimbabwean case the test of 'genuine intention' ... in the hope that an ultimate profit will be derived' has also been accepted as the proper test to be applied.

---

<sup>10</sup> De Koker 1995:par 15.4 op 15-5.

Williams<sup>11</sup> verwys ook na die vraag of die toets vir 'n boerdery subjektief (dit wil sê die bedoeling om 'n boerdery te bedryf) of objektief (dit wil sê die eksterne omstandighede van sy aktiwiteite) of 'n kombinasie van die twee toetse is (566). Williams is van mening dat die toets subjektief moet wees. Vir hom is die objektiewe toets vir 'n winsverwagting relevant "but only in relation to the credibility of the taxpayer's assertion as to his intention"(567). Williams sluit sy bespreking van die twispunt met die volgende af (567):

To inquire into the existence or otherwise of a *reasonable prospect of an ultimate profit*, as suggested by Smalberger J, the court would be obliged to sit in judgement on the wisdom or unwisdom of the taxpayer's business decisions — a type of inquiry which the courts have consistently eschewed. An Australian case makes the point that questions such as how many trees make a forest 'is as elusive as counting the number of angels which can fit on the head of a pin — and as sterile' and that '[a] view to profit is merely one of the indicia, and not conclusive. It is enough to travel hopefully even if one is never destined to arrive.'

The criterion of a 'prospect of profit' is slippery and unpredictable in the context of any trade. It is even more so in relation to farming because of the unpredictable and uncontrollable hazards of droughts, floods, fires and disease. Moreover, the 'profit' of a farming enterprise is a highly artificial notion whose ordinary meaning is distorted by government subsidies, low-interest loans, special tax rules as to the deductibility of capital expenditure etc.

Artikel 26 van die Wet word in vol 2 van *Juta's Income Tax* bespreek. Op 26-1 tot 26-2 word die volgende gesê:

A frequent issue in practice is *how extensive* so-called farming operations must be in order to constitute farming operations for the purposes of s 26. *Clearly the scale of operations is a factor to be taken into account, but it is not conclusive.* In general terms farming operations for this purpose *requires both the intention to produce a profit from carrying on the operations on a commercial scale and a reasonable expectation of doing so*, in other words, *both a subjective intention, and an objectively reasonable basis in so far as the generation of revenue is concerned* (ITC 1319 42 SATC 263 and ITC 1644 61 SATC 23, 1998 (7) JTLR 267). The necessity for the objective element has been criticised (ITC 1424 49 SATC 99). *Moreover, farming operations connote something less than the trade of farming* (ITC 1414 48 SATC 174). *The scale of the operations will be a factor to be taken into account in regard to both.* Contrast for example H v CoT 1981 (2) SA 310 (ZA), 43 SATC 22, in which the scale and method of operations led to the conclusion that no farming operations were being carried on, with ITC 208 6 SATC 55, ITC 937 24 SATC 374 and ITC 1098 28 SATC 292, in which the small starting out scale did not count against the taxpayers concerned, who were held to be carrying on farming operations. *It is considered that the objective*

---

11 Williams 1994.

Bobbert/Betekenis van boerdery vir inkomstebelastingdoeleindes?

*possibility of making a profit at some time is always a factor to be taken into account* (my kursivering).

Die outeurs het 'n nuwe standpunt. Hulle verwys nie na 'n ware bedoeling om te boer nie maar wel na die subjektiewe bedoeling om 'n wins uit die aktiwiteite te maak en 'n objektiewe redelike basis om winste wel te kan genereer. Dit is korrek dat die objektiewe moontlikheid om 'n wins op 'n stadium te maak, altyd 'n faktor is wat oorweeg moet word.

*Meyerowitz and Spiro on Income Tax* gee die volgende voorbeelde van boerdery aktiwiteite (619-620):

1296. There is no definition of farming operations in the Act. Insofar as the farming operations are pastoral, e.g. sheep and cattle farming or agricultural, e.g. wheat or maize, there is no difficulty. Problems may arise, however, where there is an extension of these activities, e.g. where the sheep or cattle farmer sells his stock through a butchery conducted by him or where a fruit farmer operates a canning factory and markets his crop as canned fruit. The question also arises as to what is included in the phrase "other farming operations".

1297. *Prima facie* "other farming operations", particularly when preceded, in the context, by the words "pastoral" and "agricultural" denote the use of land either for growing marketable crops or for using the products of the land for the rearing or feeding of animals and other stock. But with modern methods of production this may be too limited a meaning to be given to farming operations. For example, poultry farming, and particularly the production of eggs, is more often than not conducted on the battery system where the poultry are kept in batteries and obtain their food by special feeding systems and do not live off the land. Again, in dairy farming most of the fodder may be purchased instead of grown by the owner of the dairy herd. It is suggested that both these cases constitute farming operations. Farming operations will also include market gardening, growing timber, sugar cane or any other crop, or bee-keeping.

*Juta's Income Tax* omskryf die drie tipe boerdery-aktiwiteite vermeld in artikel 26 van die Wet soos volg (26-1):

*Pastoral operations* are clearly those involving the rearing and feeding of animals, using the land, and the animal feed growing in or on the land. But in many cases cattle, for example, may be fed using feedstock which has been brought from some other location, or even partially artificially produced. It is considered that *the words must be widely construed, and therefore apply to all operations involving the use of land and livestock*, where the objective is the production of livestock, or products produced by livestock, for sale, in whatever form. The most frequent product of livestock is dairy produce. The production or growing of chickens in batteries, either in order to produce eggs, or for sale for meat, is also therefore included. So too is the rearing and feeding of game. See practice Note 26 (see Practice Notes) in regard to game farming.

A similarly wide meaning needs be given to *agricultural operations*, which in the classical sense involve the growing of a crop of some kind on the land. The crops which may be grown will not necessarily be for consumption by animal or humans, such as flowers, or timber, but must be grown for some *commercial purpose*.

*Other farming operations* should also be widely construed. Meyerowitz (at 20.5) includes *bee-keeping* within this category. This is considered to be correct. *The breeding of thoroughbred horses* falls within this category. See ITC 1373 45 SATC 189 (my kursivering).

Dit handel dan ons skrywers se standpunte af en ons kyk na verdere prototipe boerderye.

## 7. Verdere voorbeelde van boerderybedrywighede

In die laaste gedeelte van die vorige afdeling het ons na *Meyerowitz en Spiro* sowel as *Juta's Income Tax* se voorbeelde van "veeboerdery, landbou of ander boerdery" verwys. Daar is ook kennis geneem dat die vraag of daar 'n boerdery bedryf is, 'n feitelike vraag is.<sup>12</sup> Die omstandighede van elke geval sal bepaal of die besondere aktiwiteite wel as 'n boerdery kwalifiseer. Dit is dus gevaarlik om te veralgemeen maar die howe het wel sekere algemene riglyne neergelê wat gevolg kan word. Die volgende aspekte van boerdery-aktiwiteite kan in gedagte gehou word:

- 'n Boerdery kan verskeie landbou-aktiwiteite behels en daar moet 'n direkte verband tussen die inkomste en die direkte of verlangse ("remote") skakel is nie voldoende nie.<sup>13</sup>
- 'n Belastingbetaler kan terselfdertyd twee of meer afsonderlike ondernemings bedryf, een waarvan 'n boerdery is en die ander 'n bedryf van 'n ander formaat.<sup>14</sup>
- Die koop en herverkoop van plaasprodukte is nie 'n boerdery nie.<sup>15</sup>
- Die huurgeld wat ontvang word vir die verhuring van 'n plaas is nie die gevolg van 'n boerdery-aktiwiteit nie. Dit vloei voort uit die eienaarskap van die grond.<sup>16</sup>
- Indien die vergoeding vir die verhuring van die grond nie huurgeld is nie, maar wel 'n deel van die oes soos in die geval van 'n deelsaaier (*colonus partiarius* of "share cropper") dan is die vergoeding 'n inkomste uit 'n boerdery.<sup>17</sup>

12 Sien voetnoot 7 sowel as ITC 208 (1931) 6 SATC 55 en ITC 586 (1948) 14 SATC 123.

13 *CIR v D&N Promotions (Pty) Ltd* 1995 (2) SA 296 (A).

14 *R v Giesken and Giesken* 1947 (4) SA 561 (A).

15 Sien voetnoot 14.

16 ITC 1285 (1978) 41 SATC 73.

17 ITC 166 (1930) 5 SATC 85; ITC 1630 (1996) 60 SATC 59.

#### Bobbert/Betekenis van boerdery vir inkomstebelastingdoeleindes?

- Die inkomste wat uit die verlening van weidingsregte voortspruit, is ook boerdery-inkomste.<sup>18</sup>
- Die spekulasie met vee en boerdery-aktiwiteite moet ook onderskei word. Vee-spekulasie is nie boerdery aktiwiteite nie.<sup>19</sup>
- 'n Persoon wat perde teel en ook met die perde aan perdewedrenne deelneem, beoefen twee verskillende bedrywe. Slegs die perdetelery en verkoping is 'n boerdery. Die wedrengelde wat gewen word, volg nie op boerderybedrywighede nie.<sup>20</sup>
- 'n Teler van volbloed perde wat die perde vir 'n wins verkoop, beoefen 'n boerdery.<sup>21</sup>
- Die grond waarop die boerdery-aktiwiteite beoefen word, moet aan die belastingpligtige behoort of hy moet 'n reg op die opbrengs daarvan hê soos bv. 'n huurder of deelsaaier. 'n Boer wat iemand anders se skape skeer of sy oes insamel, beoefen nie 'n boerdery nie.<sup>22</sup>
- Indien daar objektief gesproke, geen redelike vooruitsig op 'n wins bestaan nie, kan die aktiwiteite nie 'n boerdery wees nie. Die betrokke grond moet geskik wees vir die betrokke tipe ekonomiese aktiwiteit of die tipe aktiwiteit moet wel geskik wees vir die tipe grond.<sup>23</sup>

Die volgende vraag wat gestel kan word, is welke metodes pas die SAID toe om vas te stel of 'n belastingbetaler wel 'n boerdery bedryf het? Behalwe vir 'n inspeksie ter plaatse deur die aanslaer en 'n inspekteur van die SAID, geskied dit by wyse van 'n standaard vraelys wat aan sogenaamde boere gestuur word. Dit word vervolgens bespreek.

### 8. Standaard *bona-fide* boerdery vraelys

In SBD 147 6 SBDR 26 stel die Raad voor dat die Kommissaris dit moet oorweeg om sy afgerolde standaard "*bona fide* boer" vraelys onmiddellik aan elke belastingbetaler te stuur sodra daar 'n sogenaamde boerdery-verlies volgens die betrokke belastingopgawe geëis word. Dit mag latere geskille tussen die partye voorkom of verminder (*obiter dictum* op 50)

Die vraelys word gestuur ten einde die toelaatbaarheid al dan nie van die boerdery uitgawes wat geëis word, te kan bepaal. Indien volledige antwoorde nie verstrekkend word nie, word die boerdery-aktiwiteite nie vir doeleindes van die inkomstebelastingaanslag deur die SAID oorweeg nie.

Daar word 20 vrae met onderafdelings gestel oor aangeleenthede soos die volgende:

---

18 *Mitchel v IRC* 25 TC 380.

19 ITC 586 (1948) 14 SATC 123.

20 ITC 639 (1947) 15 SATC 226 en ITC 1285 (1978) 41 SATC 73.

21 ITC 1373 (1982) 45 SATC 189.

22 ITC 1548 (1991) 55SATC 26.

23 ITC 1701 (2001) 63 SATC 214.

- Waar is die eiendom geleë, wat is die grootte daarvan, waarmee word geboer, is dit die eiendom van die belastingpligtige of word dit gehuur, word die eiendom bewoon of hoe dikwels word dit besoek en vir watter doel.
- Is die eiendom 'n ekonomiese eenheid
- Watter moontlikhede bestaan daar om die bruto inkomste te vermeerder, die vaste koste en die eenheidskoste van die produkte te verminder
- Hoe word die boerdery gefinansier
- Wat is die waarde teen kosprys van die grond, die woonhuis en die verbeteringe wat deur die belastingpligtige aangebring is
- Hoeveel plaaswerkers, huisbediendes en seisoenwerkers is in diens
- Wat is die soort en getalle lewende hawe in besit
- Sal die boerdery aktiwiteite in die toekoms self voltyds voortgesit word
- Wat is die produksiekoste van die produkte wat jaarliks vir eie gebruik geproduseer word

Ek wil die volgende verdere vrae woordeliks aanhaal (die Ontvanger se numering):

18) Is die grond nie maar slegs 'n woonplek en die produkte wat u verkoop die surplus van u benodighede nie?

19) Onder welke van die volgende kategorieë sal u u huidige boerdery bedrywighede en die grond waarop dit beoefen word klassifiseer:—

- (i) 'n Tydverdryf (stokperdjie).
- (ii) 'n Voorsiening vir u oudag.
- (iii) 'n Winsgewende onderneming.
- (iv) 'n Finansiële las.
- (v) 'n Naweek ontspanningsplek.
- (vi) 'n Metode om die hoë lewenskoste te bekamp deur selfvoorsienend te wees.

20) Is u absoluut oortuig dat die uitgawes deur u geëis uitsluitlik vir boerdery doeleindes aangegaan is? Indien wel, word u versoek om u antwoorde op vrae 1 tot 19 in aanmerking te neem en u antwoord op hierdie vraag daarvolgens te motiveer.

Ten einde die winsgewendheid van die aktiwiteite te bepaal en die redelike vooruitsig om 'n wins te maak, word die volgende belangrike vrae gestel (ook die Ontvanger se numering):

11) (a) Het u, voordat u met die boerdery begin het, bepaal of dit 'n winsgewende onderneming kan wees?

(b) Indien wel, voorsien my van afskrifte van u berekeninge.

(c) Indien u geen voorafgaande bepaling gemaak het nie, op watter grondslag is die lewensvatbaarheid van u boerdery-bedrywighede bepaal.

Dit is 'n absolute vereiste dat elke voornemende boer eers 'n lewensvatbaarheidstudie van sy voorgenome boerdery maak indien hy enigsins 'n suksesvolle aanspraak op 'n boerdery kan maak. Volgens die Woordeboek van die Afrikaanse Taal (WAT) is die betekenis van lewensvatbaar "in staat om te bestaan, te ontwikkel of uitgevoer te word", "in staat om te bly lewe." (253) In die *Cambridge International Dictionary of English* word "viable" omskryf as "able to work as intended or to succeed". Daar word dan gepraat van "be commercially/economically/financially viable." Volgens die *Oxford Dictionary of Current English* is die betekenis "feasible esp economically" en "capable of developing and surviving independently". Hoewel laasgenoemde meer op 'n *foetus* betrekking het, kan dit ook op boerdery-aktiwiteite betrekking hê. Besit dit groeikrag en sal dit in die toekoms onafhanklik kan voortbestaan.

Dit is dus 'n vereiste dat 'n uitvoerbaarheidstudie gedoen word om te kan bepaal of 'n boerdery wingewend haalbaar of bereikbaar is. Volgens die gemelde *Oxford Dictionary* het "feasible" die betekenis van "practicable, possible". Dit moet dus in die toekoms prakties moontlik wees om 'n wingewende boerdery te kan bedryf. In *The Concise Oxford Dictionary* (negende uitgawe) beteken "feasible" ook "likely, probable". 'n "Feasibility study" beteken volgens hierdie voorbeeld "a study of the practicability of a proposed project". Dit is dus nodig dat 'n voornemende boer 'n uitvoerbaarheidstudie doen ten einde aan te dui dat sy beoogde boerdery-aktiwiteite op die betrokke eiendom wel prakties 'n wins in die toekoms sal kan oplewer. Andersins sal die beoogde projek nie lewensvatbaar wees nie.

## 9. Die toets vir 'n boerdery

Die stelling word soms gemaak dat die toets om te bepaal of sekere ekonomiese aktiwiteite 'n boerdery is, subjektief alternatiewelik objektief is. Die standpunt wat ek inneem, is dat die toets elemente van beide standpunte bevat dit wil sê 'n subjektiewe/objektiewe toets.

Die eerste vereiste is dat die belastingpligtige 'n werklike (ware) bedoeling moet hê om te boer. Wat vereis word is 'n daadwerklike subjektiewe bedoeling. In *H v Commissioner of Taxes* 1980 ZLR 518 te 522, 43 SATC 22 te 25 sê Fieldsend HR:

I am, however, clear that it is not intended that within the term "farmer" are to be included *persons who indulge in certain country pursuits merely as an interest, or to give themselves a more enjoyable way of life, or even to enable them to live a little more economically than otherwise*. The purpose particularly of s 15(2)(bb) and the Seventh Schedule is to give incentives to *persons engaged in the trade of primary production as farmers to effect substantial improvements to land occupied by them* (my kursivering).

Indien daar nie 'n subjektiewe bedoeling is om te boer nie kan die aktiwiteite nie 'n boerdery wees nie en het die belastingpligtige nie in sy eerste toets geslaag nie. Dan val die tweede toets outomaties weg. Wanneer die bedoeling wel bewys is, is dit nie voldoende nie. Daar moet ook nog aan die tweede vereiste voldoen word.

Die tweede toets is die redelike vooruitsigte om 'n wins uit die aktiwiteite te maak. Ek herinner aan die vereistes wat Smalberger R in ITC 1319 (1980) 42 SATC 263 te 265 gestel het naamlik:

In so far as the test propounded by Silke purports to be an entirely subjective one, I do not agree with it. It seems to me that before a person can be said to carry on farming operations there must be a genuine intention to farm, *coupled with a reasonable prospect that an ultimate profit will be derived*, thereby incorporating an objective element into the test (my kursivering).

In die eerste plek is ek van mening dat die sogenaamde Silke-toets nie 'n suiwer subjektiewe toets is nie. Hy sê op 814:

As long as there is a *genuine intention* to develop land as a farming proposition *in the hope that an ultimate profit will be derived*, this, it is submitted, constitutes the carrying on of a farming operation (my kursivering).

Behalwe vir die bedoeling moet daar nog 'n hoop op 'n uiteindelijke wins ("the hope that an ultimate profit will be derived") wees. In plek van die winsverwagting stel Smalberger R die vereiste van redelike vooruitsig ("reasonable prospect") op 'n wins. Beide Silke en Smalberger R meen dat 'n uiteindelijke wins ("ultimate profit") voldoende is. Kan dit werklik as redelik en billik beskou word. Volgens my mening is die begrip te vaag en die tydsduur te lank. Wanneer breek uiteindelik aan?

Ek meen dat 'n winsverwagting in die voorsienbare toekoms 'n meer redelike vooruitsig is. Onmiddellik duik die verdere vraag op: Wat is die voorsienbare toekoms? Uiteindelijke wins dui vir my op 'n langtermyn periode. Ek meen dat 'n mediumtermyn meer in die voorsienbare toekoms is. Wat 'n mediumtermyn is, is 'n feitelike vraag en sal van geval tot geval en van boerdery tot boerdery bepaal moet word. Ek doen tentatief die volgende termynne aan die hand:

Korttermyn:	1 – 5 jaar
Mediumtermyn:	6 – 10 jaar
Langtermyn:	11 jaar en langer

Indien daar nie 'n voortuitsig vir wins op die kort- of mediumtermyn is nie, is die vooruitsigte vir wins nie redelik nie en word daar normaalweg nie 'n boerdery bedryf nie. Weereens word die vereiste van die feitelike omstandighede van elke geval gestel. Ek meen dat 'n groenteboerdery se voorsienbare toekoms op die korttermyn sal wees. 'n Redelike vooruitsig vir 'n vee- of landbou boerdery of perdetelery is 'n mediumtermyn. In die geval

van 'n plantasieboerdery sal die winsverwagting op die langtermyn wees, moontlik 20 jaar of langer. (SBD 147, 6 SBDR 26 te 33)

Ek herinner aan die woorde van Kirk-Cohen R in die onlangse gerapporteerde belasting saak van ITC 1701 (2001) 63 SATC 214 te 217:

Die appellant moet dus op 'n oorwig van waarskynlikhede eerstens bewys dat hy 'n ware bedoeling het om te boer (a genuine intention to farm); dit is 'n subjektiewe toets. Tweedens moet hy bewys dat daar 'n redelike vooruitsig is dat hy 'n wins sal maak. Hierdie vooruitsig nie beperk kan word tot 'n besondere belastingjaar nie (saaknommer 1644 te p 28). Hierdie objektiewe toets, naamlik die redelike vooruitsig, verwys nie na enige tyd in die toekoms nie. *Dit moet bepaal word in aggenome die tipe boerdery wat bedryf en/of beplan word, die betrokke grond, die gewone weersomstandighede ens. met ander woorde die redelike vooruitsig moet tot 'n mate voorsienbaar of voorspelbaar wees (my kursivering).*

Die belastingpligtige se redelike vooruitsig om 'n wins te maak sal gewoonlik bewys kan word deur die voorlegging van 'n lewensvatbaarheidstudie (uitvoerbaarheidstudie) van die voorgenome boerdery se potensiaal om in 'n winsgewende bedryf te ontwikkel. Sien as voorbeeld die winsgewendheidstudie en gelykbrekingstadium in verband met 'n olyfboerdery op bladsye 40–42 van SBD 147, 6 SBDR 26. In hierdie verband kan ek verwys na Dr Charl du Toit se kommentaar in *Finansies & Tegniek* van 29 Junie 2001 te 54:

Die geval toon wat gedoen kan word met behoorlike beplanning en as daar afdoende bewyse is om die argumente vir aftrekking te staaf. In gevalle van dié aard is die lopende jaar se verliese nie die belangrike faktor nie. Die belangrike ding is om te kan aantoon dat daar in die toekoms 'n redelike kans is om wins te maak (my kursivering).

## 10. Slotbeskouing

Volgens die bepalings van art 82 van die Wet berus die bewyslas op die belastingpligtige dat 'n vrystelling, aftrekking of korting op hom van toepassing is. Soos in siviele sake is die bewyslas op 'n oorwig van waarskynlikhede. By die aanhoor van 'n appèl teen die Kommissaris se beslissing dat die appellant nie 'n boerdery bedryf het nie soos in artikel 26 van die Wet omskryf, word die beslissing nie ter syde gestel of verander nie tensy die belastingbetaler bewys het dat die beslissing verkeerd was.

Die belastingspligtige moet die Spesiale Raad of die Spesiale Hof op 'n oorwig van waarskynlikhede dus oortuig:

- Eerstens dat hy aan die subjektiewe toets voldoen het naamlik dat hy die ware bedoeling gehad het om te boer. Indien hy dit nie kan bewys nie, kan sy beswaar teen die Kommissaris se beslissing nie gehandhaaf word nie. Slaag hy met hierdie bewyslas, is daar egter 'n tweede vereiste waaraan hy moet voldoen.

- Tweedens dat hy ook aan die objektiewe toets voldoen het naamlik die redelike vooruitsig om in die voorsienbare toekoms 'n wins uit die boerdery-aktiwiteite te maak. 'n Baie belangrike hulpmiddel wat hier 'n groot rol sal speel, is 'n lewensvatbaarheidstudie van die betrokke ekonomiese aktiwiteite. Dit kan nie genoeg beklemtoon word nie dat 'n uitvoerbaarheidstudie ideaal is om te bewys dat die betrokke aktiwiteite op die betrokke eiendom lewensvatbaar is en in die toekoms 'n wins sal kan lewer.

Na my mening is daar nie slegs een vereiste om te bepaal of sekere ekonomiese aktiwiteite 'n boerdery daarstel nie. Nee dit staan op twee bene naamlik 'n subjektiewe sowel as 'n objektiewe toets.

## Bibliografie

- DAVIS D, OLIVIER L EN URQUHART G  
1999. *Juta's Income Tax*. Kaapstad: Juta
- DE KOKER A BYGESTAAN DEUR  
KOLITZ M, ARENDSE J EN SILKE J  
1995. *Silke on South African Income Tax (Vol 2)*. Durban: Butterworths
- EMSLIE TS, DAVIS DM EN HUTTON SJ  
1995. *Income Tax. Cases and Materials (2de uitgawe)* Kaapstad: The Taxpayer
- MEYEROWITZ D EN SPIRO E  
1995. *Meyerowitz and Spiro on Income Tax*. Kaapstad: The Taxpayer
- WILLIAMS RC  
1994. *Income Tax in South Africa. Law and Practice*. Kaapstad: Juta
1995. *Income Tax in South Africa. Cases and Materials* Durban: Butterworths
2000. (Original text by Urquhart GA, AP de Koker en L Legg). *LAWSA Vol 22 band 1 (eerste heruitgawe) Revenue (Income Tax)* Durban: Butterworths