

IN DIE HOOGGEREGSHOF VAN SUID-AFRIKA

APPELAFDELING

In die saak tussen:

T.FLEMMING

Appellant

en

KOMMISSARIS VAN BINNELANDSE INKOMSTE

Respondent

Coram: JOUBERT, BOTHA, SMALBERGER, HARMS ARR

et NICHOLAS Wn AR

Datum van Verhoor: 13 September 1994

Datum gelewer: 30 September 1994

UITSPRAAK

JOUBERT, AR:

Hierdie is 'n appèl direk na hierdie Hof vanaf die Noord-Kaapse Inkomstebelasting Spesiale Hof ("die Spesiale Hof") kragtens art 86A (5) van die Inkomstebelastingwet 58 1962 ("die Wet"). Die geskilpunt tussen die

partye is of die Kommissaris van Binnelandse Inkomste ("die Kommissaris") se beslissing korrek is dat die appellant ("Mev. Flemming") as belastingpligtige vir die belastingjaar geëindig 28 Februarie 1990 nie uit hoofde van art 11 (d) van die Wet by die berekening van haar belasbare inkomste op 'n aftrekking van R10 447-00 geregtig is nie. Mev. Flemming se appèl na die Spesiale Hof teen die Kommissaris se beslissing is afgewys en die aanslag is bekragtig.

Mev. Flemming is die vruggebruikster van die plaas Leeubosch wat aan 'n maatskappy behoort. Vir 'n inkomste verhuur sy die plaas as 'n weiplaas. Haar seun mnr. H.C.J. Flemming het ten behoeve van haar in die Spesiale Hof getuig. Volgens hom het mev. Flemming die plaas teen R14 000 per jaar aan mnr. Meintjies verhuur. Daar is op die plaas 'n bestaande boorgat (waarna ek as die "eerste boorgat" sal verwys) met 'n windpomp en 'n gronddam om water vir die boerdery te verskaf. Algaande het die eerste boorgat nie meer dieselfde volume water as vantevore gelever nie. Mnr. Meintjies het as huurder aangedring op verbetering van die watervoorsiening deur die eerste boorgat vir die behoorlike uitoefening van sy veeboerdery. Mnr. Flemming het toe reëlings met 'n boorman getref om 'n ander boorgat te boor. Die tweede boorgat is tot 'n diepte van 56m geboor maar dit is 'n droë boorgat. Daar is toe 'n derde boorgat ongeveer 600m vanaf die eerste boorgat geboor. Dit is 81m diep en lewer voldoende water. 'n Nuwe windpomp is op die derde boorgat opgerig

met pype wat na 'n nuwe dam aangelê is. In die derde boorgat is net soos in die eerste boorgat 21m boorgatvoering geplaas. Volgens mnr. Flemming is die eerste boorgat nie 'n droë boorgat nie. Dit lewer wel 'n straaltjie water wat deur 'n swart gesin benut word wat op die plaas woon maar, soos vermeld, is dit onvoldoende vir boerderydoeleindes. Die aftrekking van R10 447-00 waarop mev. Flemming uit hoofde van art 11 (d) van die Wet aandring, omvat die koste vir die boor van die tweede en derde boorgate, die 21m boorgatvoering, die aankoop en oprigting van 'n nuwe windpomp en windpomptoring vir die derde boorgat, die bou van 'n dammetjie en die aanlê van pype daarheen vanaf die nuwe windpomp.

Art 11 (d) van die Wet lui soos volg:

"Algemene aftrekkings by vasstelling van belasbare inkomste toegestaan.

By die vasstelling van die belasbare inkomste deur 'n persoon verkry uit die beoefening van 'n bedryf in die Republiek, word daar as aftrekkings van so 'n persoon se aldus verkreeë inkomste toegelaat -

- (a) . . .
- (b) . . .
- (c) . . .
- (d) onkoste werklik gedurende die jaar van aanslag aangegaan aan herstel van eiendom wat vir bedryfsdoeleindes geokkupeer word of ten opsigte waarvan inkomste ontvang kan word, met inbegrip van onkoste aldus aangegaan aan die behandeling teen aanval deur kewers van hout wat deel van bedoelde eiendom uitmaak en bedrae uitgegee aan die herstel van masjinerie, gereedskap,

werktuie en ander artikels wat deur die belastingpligtige vir die doeleindes van sy bedryf gebruik word."

Art 11 (d) van die Engelse teks van die Wet wat onderteken is, lui soos

volg:

"General deductions allowed in determination of taxable income

For the purpose of determining the taxable income derived by any person from carrying on any trade within the Republic, there shall be allowed as deductions from the income of such person so derived -

- (a) . . .
- (b) . . .
- (c) . . .
- (d) expenditure actually incurred during the year of assessment on repairs of property occupied for the purpose of trade or in respect of which income is receivable, including any expenditure so incurred on the treatment against attack by beetles of any timber forming part of such property and sums expended for the repair of machinery, implements, utensils and other articles employed by the taxpayer for the purposes of his trade".

Die afrekkings van onkoste waarvoor art 11 (d) voorsiening maak, kan in drie kategorieë verdeel word:

- 1 Die eerste kategorie slaan op onkoste wat gedurende die jaar van aanslag werklik aan "repairs of property" wat vir bedryfsdoeleindes geokkupeer word of ten opsigte waarvan inkomste ontvang kan word, bestee is. Die woord "property" ("eiendom" in die Afrikaanse teks) is blykbaar grond en geboue soos uit die konteks blyk deur die

gebruikmaking van die werkwoord "occupied" ("geokkupeer word" in die Afrikaanse teks).

- 2 Die tweede kategorie verwys na onkoste wat gedurende die jaar van aanslag werklik aangegaan is om hout wat deel van bedoelde eiendom ("such property") uitmaak deur behandeling te beskerm teen aanvalle deur kewers. Hier verwys "bedoelde eiendom" ("such property") terug na "property" ("eiendom") soos aangewend supra in die eerste kategorie, d.i. na grond en geboue wat vir bedryfsdoeleindes geokkupeer word of ten opsigte waarvan inkomste ontvang word.
- 3 Die derde kategorie het betrekking op onkoste wat bestee is aan die "repair" ("herstel") van masjinerie ensovoorts wat die belastingpligtige gedurende die jaar van aanslag vir doeleindes van sy bedryf gebruik het. Prima facie verwys "masjinerie, gereedskap, werktuie en ander artikels" na roerende voorwerpe.

Die woorde "repairs", "repair" en "herstel" word nie in die Wet omskryf nie. Dit volg dat hul gewone grammatikale betekenis aan hulle geheg moet word ooreenkomstig die regsbeginsels soos toegelig in Landboukredietraad v Vrystaat Lewendehawe Koöperasie Bpk en Andere 1990 (1) SA 106 (A) op p112 F-G:

"Dit is 'n erkende beginsel by die vertolking van wetgewing dat die

woorde van 'n wetsbepaling in hul gewone grammatikale betekenis verstaan moet word tensy dit uit die samehang van die betrokke Wet sou blyk dat so 'n vertolking aanleiding tot 'n absurditeit sou gee of tot 'n resultaat sou lei wat strydig met die duidelike bedoeling van die Wetgewer sou wees, in welke geval 'n hof bevoeg sou wees om van die gewone grammatikale betekenis van die woorde af te wyk ten einde aan die duidelike bedoeling van die Wetgewer gevolg te gee"

en die gesag aldaar verwys.

Dit is die eerste kategorie van onkoste vermeld in art 11(d) wat in hierdie appèl ter sprake is. Gevolglik is dit gerade om te let op die grammatikale betekenis wat standaard woordeboeke aan sleutelwoorde in art 11

(d) se eerste gedeelte heg:

(a) Oxford English Dictionary, 2nd ed., vol 13

s.v. repair sb [substantive]

1 (a) The act of restoring to a sound or unimpaired condition; the process by which this is accomplished; the result attained † [obsolete]. Also pl [plural].

(b) spec [specifically]. Restoration of some material thing or structure by the renewal of decayed or worn out parts, by refixing what has become loose or detached etc; the result of this. Also pl [plural] (freq in mod. use) [frequently in modern use].

2 (a) Relative state or condition of something admitting or susceptible of restoration in event of actual or possible damage or decay; chiefly of buildings or other composite structures and in phr. [phrase] in good (or bad) repair.

s.v. repair v [verb]

- 2 to restore (a composite thing, structure etc.) to good condition by renewal or replacement of decayed or damaged parts, or by refixing what has given way: to mend.
- 3 To renew, renovate (some thing or part): to restore to a fresh or sound condition by making up in some way for previous loss, waste, decay or exhaustion (In later use commonly with approximation to sense 2).

(b) Webster's Third New International Dictionary, 1993

s.v. repair n [noun]

- 1 (a): the act or process of repairing: restoration to a state of soundness, efficiency, or health (the boat was beyond repair).
- 2 (a): relative condition with respect to soundness or need of repairing (the car is in reasonably good repair, the building is in poor repair).
- 3 repairs pl [plural]: the portion of maintenance charges expended to keep fixed assets in adequate and efficient operating condition and recorded on the books as expense - contrasted with renewal and replacement.

(c) The American Heritage Dictionary of the English Language, 1981

s.v. repair tr. v. [transitive verb].

- 1 To restore to sound condition after damage or injury.
- 2 To set right, remedy.
- 3 To renew or refresh.

(d) HAT, Verklarende Woordeboek van die Afrikaanse Taal, 1994

s.v. herstel w w [werkwoord]

- 1 (a) Terugplaas, terugbring . . .
(b) In sy oorspronklike toestand bring: 'n Herstelde skildery, geskiedkundige gebou, ou Statebybel.
- 2 Weer in 'n bruikbare toestand bring: 'n Motor herstel, Kan ons nie probeer om hul griewe te herstel nie?
- 4 Weer tot sy vorige goeie toestand terugkeer: Die veld, mark herstel stadig.

s.v. herstel snw [selfstandige naamwoord]

Proses, resultaat van herstel, herstelling.

s.v. herstelwerk

Werk bestaande in die heelmaak van stukkende goed. Die garage se herstelwerk is nie na wense nie.

- (e) Labuschagne en Eksteen: Verklarende Afrikaanse Woordeboek, 8ste druk, 1992

s.v. herstel (s) [selfstandige naamwoord]

- 1 Genesing, beterskap
- 2 Regmaak
- 3 Terugplasing

s.v. herstel (w) [werkwoord]

- 1 Genees
- 2 In die vorige toestand terugbring of terugkom
- 3 Wat stukkend is repareer, in orde bring
- 4 Verbeter
- 5 Terugbesorg
- 6 Gesond word
- 7 Ongedaan maak

- 8 Verwyder, uit die weg ruim.

s.v. herstelwerk

Werk wat gedoen word om iets reg te maak.

Die gemeenskaplike betekenis van al hierdie omskrywings in die woordeboeke van "repair", "repairs" en "herstel" is dat hulle betrekking het op die regmaak, opknap of herstel van 'n voorwerp wat in vergelyking met sy vorige toestand 'n gebrek of tekortkoming opgedoen het. Uit die samehang van art 11 (d) blyk dit dat daardie voorwerp fisies of konkreet is soos grond en

geboue, masjinerie, gereedskap, werktuie ensovoorts wat deur die belastingpligtige vir doeleindes van sy bedryf gebruik word. (Volgens art 1 se omskrywing van die woord "bedryf" sluit dit die "verhuur van eiendom" in.)

Mnr. Derksen het namens mev. Flemming betoog dat die plaas Leeubosch 'n kapitaalstruktuur is. Voortbouende hierop het hy beweer dat die grondliggende beginsel tot art 11(d) is dat 'n belastingpligtige geregtig sou wees om die verdienvermoë van 'n kapitaalstruktuur in stand te hou tot die mate wat laasgenoemde gehad het toe dit oorspronklik deur die belastingpligtige verkry is. Waar daardie verdienvermoë egter met tydsverloop verswak of verklein het, soos in die onderhawige geval met die eerste boorgat se watervoorsiening, behoort 'n belastingpligtige geregtig te wees kragtens art 11(d) op 'n afrekkings van sodanige uitgawes wat nodig is om die verdienvermoë te herstel of te behou wat die kapitaalstruktuur gehad het toe die belastingpligtige sy of haar regte ten opsigte daarvan verkry het. Op hierdie basis sou mev. Flemming uit hoofde van art 11 (d) geregtig wees op die afrekkings van die onkoste van R10 447-00 weens die herstel van die verdienvermoë van die plaas Leeubosch deur die herstel van sy watervoorsiening.

My probleem met hierdie betoog van mr. Derksen is dat dit uit die oog verloor dat art 11 (d) nie regstreeks gemoeid is met onkoste wat vir die herstel van die verdienvermoë van 'n eiendom deur 'n belastingpligtige aangegaan is nie. Art 11 (d) het betrekking op onkoste wat aan die herstel van die eiendom self bestee is. Ons is ook nie deur hom verwys na enige bepalings van die Wet waarop hierdie betoog kan steun nie. Na my oordeel is hierdie betoog sonder meriete en derhalwe onaanvaarbaar.

In die Engelse regspraak word probleme ervaar om riglyne daar te stel ten einde tussen die begrippe "repair" (herstel) en "improvement" (verbetering) te onderskei. Dit blyk veral uit gewysdes waar "covenants to repair" aangegaan is maar kan ook op wetgewing betrekking hê. Die probleme word vererger deur die erkenning dat "repair might involve some degree of improvement."

In Morcom and Others v Campbell-Johnson and Others [1955] 3 All ER 264

(CA) het Denning LJ tereg op p 266F die volgende erkenning gemaak: "I find great difficulty in framing a definition of what is an 'improvement' as distinct from a 'repair'." Raadpleeg ook gewysdes soos: Lurcott v Wakely and

Wheeler [1911] 1 K B 905 (CA) Margrett (H.M. Inspector of Taxes) v The

Lowestoft Water and Gas Company 19 T.C. 481. Wates v Rowland [1952] 1

All E R 470 (CA).

Ons regspraak het tot dusver ook nie daarin geslaag om presiese riglyne neer te lê ten einde die begrippe "repair" (herstel) en "improvement" (verbetering) van mekaar te onderskei nie. Die oplossing moet gevind word deur die toepassing van die grammatikale betekenis van "repair" (herstel) op die feite van elke spesifieke geval.

Ek behandel nou die toepassing van die grammatikale betekenis van die woorde "repair", "repairs" en "herstel" in die onderhawige saak. Mnr. Derksen het betoog dat die eerste boorgat en die windpomp daarop as 'n ondergeskikte deel van die plaas beskou moet word, en dat "herstel van eiendom" ("repairs of property") in art 11 (d) ook insluit die vervanging van 'n ondergeskikte deel van eiendom wat onklaar geraak het, soos byvoorbeeld blyk uit ITC 1264, 39 SATC 133 en die gesag daar aangehaal. Die probleem met hierdie betoog is dat dit nie pas op die feite van hierdie saak nie. Mev. Flemming het nie bewys dat die eerste boorgat of die windpomp daarop onklaar geraak het nie. Haar getuie het gesê hy "glo" dat die wande van die boorgat weggekalwe het, maar

dit blyk dat sy geloof op hoorsê berus het; dit was gebaseer op "advies" wat hy van 'n boorman gekry het. Elders in sy getuienis spreek hy die mening uit dat die eerste boorgat op 'n "swak aar" was. Daar is dus geen toelaatbare of aanvaarbare getuienis dat daar iets met die boorgat self verkeerd gegaan het wat die vervanging daarvan genoodsaak het nie. Die feitelike grondslag van mnr. Derksen se betoog bestaan dus nie. Volgens die aangevoerde getuienis moet dit aanvaar word, omdat die teendeel nie bewys is nie, dat die beskikbaarheid van water uit die eerste boorgat verminder het bloot as gevolg van die feit dat daar ondergronds op daardie plek minder water beskikbaar was. Op daardie grondslag kan die nuwe boorgat nie beskou word as 'n herstel deur vervanging van die eerste een nie, maar was dit 'n aanvulling van die plaas se watervoorraad.

'n Analoeë geval het hom in ITC 1097, 28 SATC 290, voorgedoen waar 'n verhuurder as belastingpligtige op sy verhuurde plaas 'n nuwe boorgat met 'n windpomp 50 treë vanaf 'n ou boorgat gesink het. Laasgenoemde het wel water gelewêr maar veel minder as voorheen. Geen herstelwerk is aan die ou boorgat gedoen nie. Die Transvaalse Inkomstebelasting Spesiale Hof het tereg

die verhuurder se appèl dat die onkoste vir die nuwe boorgat in terme van art 11 (d) neerkom aan "herstel van eiendom" afgewys. Trollip R beslis op p291 soos volg:

"Gevalle van eintlike reparasies aan 'n bestaande boorgat is maklik om te bedink en hierdie is nie so 'n geval nie. Ons insiens, kan die sinking van 'n nuwe boorgat op 'n ander plek op die plaas geensins as reparasie van die bestaande boorgat beskou word nie. Nog minder kan dit as reparasie of herstelwerk aan die plaas self geag word nie."

Verder beslis hy op p291 oor die nuwe boorgat die volgende:

"Nòg die ou boorgat nòg die plaas is daardeur herstel of gerepareer nie; die ou boorgat werk nog steeds alhoewel met verminderde waterlewering . . ."

Na my oordeel het Trollip R tot die korrekte resultaat gekom.

Die R10 477-00 het mev. Flemming nie as onkoste vir die herstel van die eerste boorgat as 'n ondergeskikte en onafskeidelike deel van die plaas bestee nie. Sy het hierdie bedrag bestee aan die tweede en derde boorgate met 'n nuwe windpomp nie "on repairs of property" soos art 11 (d) vir 'n aftrekking vereis nie. Sy het dit bestee vir die verbetering van watervoorsiening wat niks met "repairs of property" te doen het nie en derhalwe volkome irrelevant vir

doeleindes van art 11 (d) is.

Dit volg dat na my oordeel het die Spesiale Hof tereg mev. Flemming
se appèl teen die Kommissaris se beslissing afgewys en die aanslag bekragtig.

Die appèl word afgewys met koste.



C.P. JOUBERT AR

BOTHA AR
SMALBERGER AR
HARMS AR
NICHOLAS Wn AR

STEM SAAM