



AgEcon SEARCH
RESEARCH IN AGRICULTURAL & APPLIED ECONOMICS

The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library

This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.

Help ensure our sustainability.

Give to AgEcon Search

AgEcon Search

<http://ageconsearch.umn.edu>

aesearch@umn.edu

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

DEELTYDSE BOERDERY AS BELASTINGBEPLANNINGS-INSTRUMENT

H.C. Wingard

Departement Toegepaste Rekenmeesterskap, Universiteit van Suid-Afrika, Pretoria

Hierdie artikel fokus op die geskiktheid van deeltydse boerdery as 'n instrument in belastingbeplanning. Deeltydse boerdery in Kanada, die VSA en Nieu-Seeland word kortliks ondersoek en met Suid-Afrika vergelyk. 'n Persoon kwalifiseer as 'n boer vir belasting-doeleindes indien hy 'n opregte bedoeling het om 'n boerderybedryf te beoefen. Die bedoeling word objektief vasgestel. 'n Deeltydse boer kan belasting bespaar deur lewende hawe aan te koop voordat hy begin boer, onkruid uit te roei, grondverspoeling te voorkom, boerderymasjinerie en -toerusting aan te koop, uitgawes aan te gaan vir die aanplanting en instandhouding van plantasies en nivellering te kies. 'n Deeltydse boer bespaar belasting wanneer 'n aftrekking nie tot boerdery-inkomste beperk is nie of 'n vasgestelde boerderyverlies ontstaan wat teen sy ander belasbare inkomste geëis word. 'n Deeltydse boer word verhinder om belasting te bespaar deur die beperking van lewende hawe-aankoopkoste en kapitaaluitgawes tot boerdery-inkomste. Die algemene bepaling teen belastingvermyding behoort veral oorweeg te word by boerderyskemas. 'n Persoon kan as 'n boer belas word as hy 'n beperkte vennoot in 'n boerderyvennootskap is.

PART-TIME FARMING AS TAXATION PLANNING INSTRUMENT

This article focuses on the suitability of part-time farming as an instrument in taxation planning. Part-time farming in Canada, the USA and New Zealand is investigated briefly and compared to South Africa. A person qualifies as a farmer for taxation purposes if he has a genuine intention to carry on farming as a trade. The intention is established objectively. A part-time farmer can save taxation by purchasing livestock before he commences farming, eradicating noxious plants, preventing soil erosion, purchasing farming machinery and equipment, incurring expenditure to establish and maintain plantations and chosing levelling. A part-time farmer saves taxation when a deduction is not limited to farming income or an assessed farming loss arises which is claimed against his other taxable income. A part-time farmer is obstructed in saving taxation by the limitation of livestock purchasing costs and capital expenditure to farming income. The general provision against taxation avoidance should be considered particularly with regard to farming schemes. A person can be taxed as a farmer if he is a limited partner in a farming partnership.

1. Inleiding

Dit is 'n algemeen aanvaarde beginsel dat elke persoon die reg het om sy sake so te beplan dat hy die minimum belasting betaal binne die wet. Die regering het egter aanbevelings van die Margo-verslag (1988:16) aanvaar wat spesifiek daarop gemik was om gunstige beplannings-moontlikhede in boerdery te beëindig.

Die probleem wat aangespreek word, is of persone boerdery effektief as 'n beplannings-instrument binne die raamwerk van bestaande Inkomste-belastingwetgewing kan gebruik, waar sodanige persone boerdery as 'n sekondêre bedryf beoefen.

Die doel van die artikel is om deeltydse boere en persone wat beplan om deelyds te boer, in te lig oor deeltydse boerdery as 'n instrument in belastingbeplanning.

Die deeltydse boer in Suid-Afrika kan 'n persoon in die opkomende sektor wees wat eintlik voltyds wil boer, maar dit nie kan bekostig nie, of 'n persoon wat fondse beskikbaar het vir belegging en wat 'n hoë belasbare inkomste het weens sy ander bedrywighede.

2. Metode

Aangesien die klem val op belastingbeplanning wat binne die raamwerk van bestaande Inkomste-belastingwetgewing moet geskied, is die ondersoek onderneem deur 'n literatuurstudie van die ter sake wetgewing, regspraak, vakkundige handboeke en artikels te doen.

3. Deeltydse boerdery in ander lande

Deeltydse boerdery is nie 'n verskynsel uniek aan Suid-Afrika nie. Alhoewel die omstandighede van deeltydse boere in elke land verskil, is dit nogtans nuttig geag om deeltydse boerdery in ander lande kortliks te ondersoek om vas te stel of daar ooreenkomste met deeltydse boerdery in Suid-Afrika is.

3.1 Kanada

Die deeltydse graanboere in Saskatchewan, Kanada word ernstig benadeel deur belastingbepalings wat daarop gemik is om te verhoed dat persone belasting bespaar deur boerdery. Die bedryf word veral gekenmerk deur persone wat deelyds toetree weens die hoë koste, maar voltydse boerdery beoog (Schoney & Nicholson, 1987:437). In Suid-Afrika moet daarteen gewaak word dat belastingbepalings wat as teenvermydingsmaatreëls ingestel word, nie uiteindelik die boerderybedryf as geheel benadeel nie (Wingard, 1993:24). Dit sal veral opkomende boere ontmoedig.

3.2 Die VSA

Vir beleggers of deeltydse boere in die VSA was dit 'n gewilde metode om ontwikkelingskoste van kapitaalbates, soos die koste om melk- of stoevee groot te maak en die koste om boorde of wingerde te ontwikkel, te benut om belasting te bespaar. Die tipe skemas is tot 'n mate aan bande gelê deur die *Tax Reform Act of 1986* (Long, 1990:2).

In die geval van 'n "stokperdjie"-plaas word belastingaftrekkings beperk en geen boerdery-

verliese toegelaat teen ander inkomste nie, indien die *Internal Revenue Service* (IRS) bepaal het dat 'n boerdery nie bedryf word om wins te maak nie en die belastingpligtige nie sy bedoeling om wins te maak kon demonstreer nie. Die "stokperdjie"-verliesreëls is egter nie 'n baie effektiewe beperking op boerderyverliese nie en die IRS het nie voldoende hulpbronne om elke belastingopgawe na te gaan vir die nakoming van die verliesreëls nie (Long, 1990:2-3).

Volgens die *Tax Reform Act of 1986* moet boerdery-aktiwiteite vir minstens drie uit die laaste vyf jaar 'n wins toon om 'n objektiewe "boer-vir-wins"-toets te slaag (Long, 1990:3). Die Margo-kommissie het hom ten gunste van 'n soortgelyke toets vir Suid-Afrika uitgespreek (Margo-verslag, 1988:16). Hoë persoonlike inkomstebelastingkoerse in die VSA gee daartoe aanleiding dat persone uit die hoër inkomstegroepe boer om hulself te verskans teen belasting (Long, 1990:10-11). Dit is waarskynlik ook van toepassing in Suid-Afrika.

3.3 Nieu-Seeland

Die inkomstebelastingbepalings ten opsigte van boerdery in Nieu-Seeland het sedert 1984 'n proses van hervorming beleef. Daar is egter steeds belastingvoordele vir boere, veral ten opsigte van die waardasie van lewende hawe, die aftrekbaarheid van sommige persoonlike uitgawes deur boere en die afskryf van boerdery-ontwikkelingsuitgawes. (Hay, 1990:586.) 'n Boerderyverlies kan ontstaan as gevolg van die aftrekking van sommige persoonlike uitgawes en ontwikkelingsuitgawes. Die deelydse boer bespaar belasting deur sy boerderyverlies teen sy ander belasbare inkomste te eis.

3.4 Vergelyking met Suid-Afrika

Dit is duidelik dat Suid-Afrika se belastinghervorming ten opsigte van boerdery (soos aanbeveel deur die Margo-kommissie) kort op die hakke van ontwikkelings in Nieu-Seeland en die VSA gevolg het. Ten opsigte van belastingbeplanning deur middel van sekondêre boerdery was daar in die VSA, Nieu-Seeland en Suid-Afrika veral gekonsentreer op die gebruik van veeskemas en kapitaalontwikkelingsuitgawes (Wingard, 1993:25).

4. Boerdery en inkomstebelasting-kwalifikasie

Deelydse boere en persone wat betrokke is in boerderyskemas moet eers kwalifiseer as boere vir belastingdoeleindes voordat hulle belas sal word volgens die bepalinge van die Eerste Bylae van die Inkomstebelastingwet, 1962. Aangesien die begrip "boerdery" nie in die Inkomste-belastingwet omskryf word nie, is dit nodig om die regspraak te raadpleeg.

4.1 Regspraak

Daar is heelwat inkomstebelastingsake wat ondersoek kan word om vas te stel wat kwalifiseer as boerdery vir belastingdoeleindes. Inkomstebelastingsake 1177, 1258, 1319, 1324 en 1424 is ondersoek omdat dit gevalle was waar die persone ander betrekkings gehad waaruit hulle hoofsaaklik

hulle inkomste verdien het. In drie van die vyf gevalle is daar in die guns van die belastingpligtige beslis. In elke geval was die vraag egter of 'n boerdery bedryf is.

Waar die belastingpligtige se getuieis bevredigend was, het dit hulle saak bevoordeel, byvoorbeeld in Inkomstebelastingsake 1258 en 1424. Die omgekeerde is ook waar: in Inkomstebelastingsaak 1324 is die belastingpligtige as in wese eerlik, maar nie heeltemal openhartig nie, bevind. Die belastingpligtige kon hom nie van sy bewyslas kwyt nie.

In elke geval het die hof die feite van die spesifieke saak deeglik oorweeg. Positiewe en negatiewe faktore is teen mekaar opgeweeg om op 'n oorwig van waarskynlikhede te beslis of daar 'n opregte bedoeling by die belastingpligtige bestaan het om 'n boerderybedryf te beoefen (Wingard, 1993:47-48).

4.2 Die belangrikheid van 'n redelike winsverwachting

Voordat 'n persoon dus kwalifiseer as 'n boer vir belastingdoeleindes, moet hy kan bewys dat hy 'n boerderybedryf beoefen (Wingard, 1993:48). Na Inkomstebelastingsaak 1319 was die siening dat 'n redelike winsverwachting net so 'n belangrike element van die toets (om die kwalifikasie as boerdery te bepaal) is as die vasstel van die bedoeling tot boerdery. Dié siening is egter gekritiseer in Inkomstebelastingsaak 1424 en dit wil nou voorkom asof die redelike winsverwachting slegs 'n belangrike deel vorm van die objektiewe faktore wat oorweeg moet word by die vasstelling van die belastingpligtige se bona fide-bedoeling (Taxpayer, 1989:36).

Dit blyk uit 'n onlangse eenparige beslissing van die appèlafdeling (Burgess v CIR 55 SATC 185) dat dit korrek is om die bedoeling van 'n belastingpligtige vas te stel en om die feite van die saak, insluitend 'n redelike winsverwachting, objektief te oorweeg wanneer bepaal moet word of 'n bedryf beoefen is.

5. Bepalings wat die effektiewe gebruik van boerdery as beplanningsinstrument bevorder

5.1 Die waardasie van voorraad

In die geval van 'n persoon wat gedurende die jaar van aanslag met boerdery begin (of weer daarmee begin), bepaal paragraaf 4(1)(b)(i) van die Eerste Bylae, dat die waarde van lewende hawe en produkte wat aan die begin van 'n jaar van aanslag besit word, die waarde van lewende hawe en produkte is wat hy aan die einde van die dag wat die datum onmiddellik voorafgaan waarop hy begin of weer begin boer het, besit het.

Paragraaf 5(1) van die Eerste Bylae, wat handel oor die waarde wat op lewende hawe gestel moet word, is onderhewig aan die bepalinge van paragraaf 4(1). "Waarde" in paragraaf 4(1)(b)(i) dra gevolglik sy gewone betekenis, naamlik die werklike waarde van die lewende hawe, dit wil sê die markwaarde en nie die standaardwaarde nie (Meyerowitz & Spiro, 1989:476).

Dit behoort vir 'n deelydse boer besonder voordelig te wees indien hy lewende hawe wat hy aankoop voordat hy amptelik begin boer, inbring in sy belastingberekening as beginvoorraad teen markwaarde. Die voordeel lê in die hoë markwaardes wat afgetrek word as beginvoorraad, terwyl eindvoorraad teen standaardwaardes, wat baie laag is, bygetel word (Wingard, 1993:55). Enige aankoopkoste van lewende hawe nadat 'n persoon begin boer het, sal egter beperk word tot boerdery-inkomste ingevolge paragraaf 8, Eerste Bylae.

5.2 Bepalings ten opsigte van kapitaaluitgawes

Die uitroei van onkruid en die voorkoming van grondverspoeling (paragraaf 12(1)(a) en (b), Eerste Bylae) kan ten volle van enige inkomste van 'n boer afgetrek word. 'n Deelydse boer kan hierdie bepalinge aanwend om belasting te bespaar (Jordaan, Boonzaier & Troost, 1989:198), maar sy optrede moet ekonomies sin maak en hy moet seker wees dat hy as 'n boer kwalifiseer.

Die Margo-kommissie het aanbeveel dat boerdery-ontwikkelings- en -verbeteringsuitgawes en die koste van boerderymasjinerie en -toerusting nie meer toegelaat moes word as 'n eenmalige afskrywing nie, maar eerder vervang moes word met 'n waardeverminderingaftrekking van onderskeidelik 50 persent, 30 persent en 20 persent oor drie jaar (Margo-verslag, 1988:16). Die waardevermindering moes ook beperk word tot belasbare boerdery-inkomste.

Die Wetgewer het slegs die aftrekking van boerderymasjinerie en -toerusting ingevolge paragraaf 12(1)(j) van die Eerste Bylae vervang met 'n waardeverminderingaftrekking ten opsigte van boerderymasjinerie en -toerusting ingevolge artikel 12B(1)(f). Die waardeverminderingaftrekking is nie beperk tot boerdery-inkomste nie (Jordaan *et al*, 1989:198). Dit het die beplanningsmoontlikhede nie effektief gestuit nie, maar eerder uitgebrei vir deelydse boere. Artikel 12B(1)(f) is vir 'n deelydse boer voordelig aangesien dit 'n boerderyverlies kan veroorsaak wat teen sy ander belasbare inkomste verreken kan word (Nel, 1991:15).

5.3 Bepalings ten opsigte van plantasies

Die bepalinge ten opsigte van plantasies maak die bedryf van 'n plantasieplaas aantreklik vir 'n persoon wat belasting wil bespaar (Jordaan *et al*, 1989:198). Paragraaf 15(1)(a) van die Eerste Bylae, laat 'n boer toe om enige uitgawe ten opsigte van die aanplanting en instandhouding van plantasies af te trek by die vasstelling van sy belasbare inkomste. Hierdie uitgawes is teen enige belasbare inkomste aftrekbaar (Divaris & Stein, 1989:15-92).

Die aankoopkoste van 'n plantasie is egter slegs aftrekbaar tot die mate wat bruto inkomste uit die spesifieke plantasie verkry is in die betrokke jaar. Die aankoopkoste wat nie afgetrek is nie, word oorgedra na die volgende jaar en is jaarliks aftrekbaar tot die mate wat bruto inkomste uit die plantasie verkry is. Vir beide die koper en die verkoper moet die ooreenkoms vir die van die hand sit van 'n plantasie nie slegs 'n ooreenkoms in vorm

wees nie, maar 'n egte ooreenkoms (Wingard, 1993:65).

5.4 Nivellering

Volgens paragraaf 19 van die Eerste Bylae kan 'n boer kies of hy teen 'n gemiddelde koers belas wil word. Dit kom daarop neer dat vir die vasstelling van die koers waarteen 'n belastingpligtige belas word, sy huidige jaar se belasbare inkomste uit boerdery vervang word met die gemiddelde belasbare inkomste uit boerdery oor die afgelope vyf jaar, insluitend die huidige jaar. 'n Boer in Suid-Afrika kan in een belastingjaar 'n geweldige groot inkomste hê terwyl dit in die daaropvolgende jaar minimaal kan wees, onder andere weens die wisselvalligheid van die natuur. In jare met 'n groot inkomste sal inkomstebelasting teen 'n hoë koers betaal moet word weens die progressiewe aard van die belastingskaal. In jare met minimale inkomste kan die belastingaanspreeklikheid uiters gering of selfs nul wees. Indien so 'n boer 'n bestendige inkomste gedurende daardie jare gehad het, sou hy in totaal minder belasting betaal het. (Nel, 1991:18-19).

Indien die werklike boerdery-inkomste hoër is as die gemiddelde boerdery-inkomste is dit voordelig vir 'n boer om belasting te betaal op sy werklike inkomste teen 'n skaal wat op sy gemiddelde boerdery-inkomste gebaseer is. Indien die werklike boerdery-inkomste laer is as die gemiddelde boerdery-inkomste, word hy op sy werklike inkomste belas, aangesien paragraaf 19(1) bepaal dat sy belasbare inkomste uit boerdery sy gemiddelde belasbare inkomste uit boerdery te bowe moet gaan. 'n Boer kan dus nie benadeel word deur nivellering nie.

Nivellering is vir 'n deelydse boer voordelig, aangesien hy teen 'n gemiddelde koers belas word op sy totale belasbare inkomste. Belastingpligtiges in ander sekondêre bedrywe, wat ook jaarliks uiterstes in inkomstevlakke ervaar, sal in totaal meer inkomstebelasting betaal as dié wat boerdery beoefen en nivellering gekies het (Wingard, 1993:66).

5.5 Boerdery-uitgawes en -verliese

Alle lopende boerdery-uitgawes kan ingevolge artikels 11, 12B en 26 (saamgelees met die Eerste Bylae) afgetrek word. Indien daar 'n vasgestelde boerderyverlies ontstaan kan 'n deelydse boer dit ingevolge artikel 20(1)(b) eis teen sy ander belasbare inkomste. 'n Opkomende deelydse boer wie se vasgestelde boerderyverlies sy ander belasbare inkomste oorskry, sal in totaal 'n vasgestelde verlies hê en geen belasbare inkomste nie. Die vasgestelde verlies kan van die volgende jaar se belasbare inkomste afgetrek word.

6. Bepalings wat die effektiewe gebruik van boerdery as beplanningsinstrument verhinder

6.1 Lewende hawe en kapitaaluitgawes

In die verlede was veeskemas gewild as 'n beplanningsinstrument, omdat dit 'n belastingverlies veroorsaak het wat geëis kon word teen belasbare

inkomste. Die belastingverlies het ontstaan weens die aftrekking van die groot verskil tussen die aankoopprys van lewende hawe (veral in die gevalle van stoetvee en perde) ingevolge artikel 11(a) en die eindvoorraad gewaardeer teen standaardwaardes van die lewende hawe ingevolge paragraaf 5, Eerste Bylae. (Jordaan *et al*, 1989:198-199).

Dit kan soos volg met 'n voorbeeld geïllustreer word:

	R
Boerdery-inkomste (Insluitend 10 koeie verkoop)	10 000
Beginvoorraad: 10 koeie teen R40 elk	(400)
Aankope: 50 koeie teen R1 000 elk	(50 000)
Eindvoorraad: 50 koeie teen R40 elk	2 000
Verlies vir belastingdoeleindes	38 400

Paragraaf 8 van die Eerste Bylae is in 1988 ingevoeg om uitvoering te gee aan 'n aanbeveling van die Margo-kommissie wat die aftrekking ingevolge artikel 11(a) of (b) tot boerdery-inkomste beperk. Beginvoorraad teen standaardwaarde word by die aftrekking getel en eindvoorraad teen standaardwaarde by die boerdery-inkomste gevoeg om die beperking te bepaal.

Die voorbeeld verander soos volg weens die werking van paragraaf 8:

Boerdery-inkomste (insluitend 10 koeie verkoop)	R10 000
Beginvoorraad: 10 koeie teen R40 elk	(400)
Aankope: 50 koeie teen R1 000 elk	50 000
Beperking: (400 + 50 000) - (2 000 + 10 000)	38 400
Aankope aftrekbaar	(11 600)
Eindvoorraad: 50 koeie teen R40 elk	2 000
Dus geen belastingverlies nie	<u>NUL</u>

Paragraaf 8 slaag effektief daarin om belastingbeplanning deur middel van veeskemas te verhinder. 'n Deeltydse boer met ander belasbare inkomste kan nie belasting bespaar deur lewende hawe naby die jaareinde aan te koop ten einde 'n boerderyverlies te veroorsaak wat teen sy ander inkomste geëis word nie.

Die aangaan van kapitale boerdery-uitgawes ten einde 'n boerderyverlies te skep wat teen ander inkomste geëis kan word, word effektief verhinder deur die beperking van kapitaaluitgawes (paragraaf 12, Eerste Bylae) tot boerdery-inkomste.

Die oorskot lewende hawe-aankoopkoste en kapitaaluitgawes mag wel na die volgende jaar van aanslag oorgedra word ten einde teen boerdery-inkomste verreken te word. Vir 'n deeltydse boer met heelwat ander belasbare inkomste, wat in die huidige jaar belasting wil bespaar, is dit egter van geen nut nie.

6.2 Artikel 103(1) van die Inkomste-belastingwet

Die owerhede verkies klaarblyklik om eerder spesifieke wysigings aan die Inkomstebelastingwet aan te bring om vermydingskemas hok te slaan as om van artikel 103(1), die algemene artikel teen belastingvermyding, gebruik te maak. Die rede hiervoor is dat die Kommissaris nie artikel 103(1) kan toepas indien daar nie aan al die vereistes van die artikel voldoen word nie.

Dit is veral moeilik om te bewys dat 'n transaksie op 'n abnormale wyse aangegaan is of dat abnormale regte en verpligtinge geskep is wat nie normaalweg deur persone wat uiterste voorwaardes beding, geskep sou word nie. Belastingpligtiges kan transaksies onder uiterste voorwaardes beding wat een of meer van die partye belastinggewys bevoordeel (Dry, 1990:33).

'n Deeltydse boer met belastingbeplanning in gedagte, behoort wel artikel 103(1) versigtig te oorweeg. Dit is veral persone wat betrokke raak by boerderyskemas en soortgelyke transaksies wat gevaar loop dat hulle belastingbeplanning skipbreuk kan ly indien hulle artikel 103(1) ignoreer (Wingard, 1993:73).

7. Die effektiewe gebruik van skemas gebaseer op boerdery-aktiwiteite en *en commandite*-vennootskappe

7.1 Die plantasieszaak

Die Kommissaris was suksesvol met sy toepassing van artikel 103(1) op die plantasieskema in Inkomstebelastingsaak 1496 (35 SATC 229). Daar is voldoen aan die vier vereistes van artikel 103(1), naamlik:

- die reeks handelinge het wel 'n skema binne die betekenis van die artikel uitgemaak;
- die skema het die effek gehad om belasting uit te stel;
- die skema het op 'n abnormale wyse tot stand gekom deur middel van vennootskappe (verskeie ander abnormaliteite is ook gelys); en
- die vermyding of uitstel van belasting was die enigste of hoofdoelwit van die skema; dit kan gesien word uit die tydskerekening van die skema, die omvang van die aftrekkings, die uitstel van die ontvangs van belasbare inkomste en die feit dat die belastingvoordele die appellant beweeg het om in die skema te belê.

Regter Melamet het heelwat kritiek gelewer op die wyse waarop die vennootskappe tot stand gekom het. Hy het dit moeilik gevind om te aanvaar dat 'n persoon so vinnig 'n werklike vennootskap met 'n groot aantal vreemdelinge sal aangaan sonder om onafhanklike regsadvies in te win en sonder om kennis te dra van hulle finansiële posisies (35 SATC:242-243).

Dit word met respek aangevoer dat die regter se kritiek ongeregtig was in die lig van die aard van 'n *en commandite*-vennootskap. 'n *En commandite*-

vennoot, soos 'n stille vennoot, neem nie aktief deel aan die besigheid van die vennootskap nie en is onbekend aan die breë publiek. In teenstelling met 'n stille vennoot, is die *en commandite*-vennoot nie aanspreeklik vir vennootskapskulde teenoor krediteure nie, aangesien sy aanspreeklikheid beperk is tot die aanvanklike bedrag ooreengekom met sy mede-vennote (Brincker, 1992:475). Dit was onnodig om hulself te vergewis van die ander vennote se finansiële posisies vanweë hulle beperkte aanspreeklikheid. Die totstandkoming van die vennootskappe was in werklikheid nie abnormaal indien die aard van 'n *en commandite*-vennootskap in ag geneem word nie (Brincker, 1992:477).

In die Burgess-saak (35 SATC:193), wat na Inkomstebelatingsaak 1496 (die plantasiesaak) in die appèlafdeling beslis is, is beklemtoon dat die vennootskap slegs bestaan het as deel van die struktuur waardeur die appellante deelgeneem het aan die skema. In werklikheid is die vennootskap geïgnoreer, aangesien dit "the legal effect of his participation" is wat bepaal moes word. Indien hierdie beginsel op die plantasiesaak toegepas word, is die wyse waarop die vennootskappe tot stand gekom het nie van belang nie. Die skema het dan in werklikheid, wat vennootskappe betref, nie op 'n abnormale wyse tot stand gekom nie.

7.2 Beplanning van skemas: aanbevelings

Die volgende aanbevelings word gemaak uit die beginsels geïdentifiseer in bogenoemde sake en artikel 24H en behoort by die beplanning van skemas oorweeg te word (Wingard, 1993:94-95):

- a. In die plantasiesaak het die regter klem gelê op die feit dat die appellant 'n belegger was en nie die bedoeling gehad het om boerdery te beoefen nie. Aangesien artikel 24H(2) elke lid van 'n vennootskap ag om die bedryf of besigheid van die vennootskap te beoefen, selfs al is die lid 'n beperkte vennoot, word die gebruik van *en commandite*-vennootskappe in skemas wel aanbeveel.
- b. In die plantasiesaak was die appellant volgens die regter onbewus daarvan dat sy gesamentlik en afsonderlik aanspreeklik was vir die vennootskapskulde tot op die totale bedrag deur almal bygedra (naamlik R5,6 miljoen). In die Burgess-saak was die individuele belegger, wat 'n beperkte vennoot was, slegs aanspreeklik vir die vennootskapskulde tot op die bedrag waarvoor hy 'n bankwaarborg gegee het. Die aanspreeklikheid van vennote behoort behoorlik vasgestel te word, sodat elkeen presies weet waar hy staan, aangesien dit kan bydra tot die sukses van die skema.
- c. Daar behoort genoeg tyd toegelaat te word vir elke stap in 'n skema. Die tydsberekening van die plantasieskema, waar al die ooreenkomste baie na aan die einde van die belastingjaar gesluit is, het bygedra tot die suksesvolle toepassing van artikel 103(1) deur die Kommissaris.
- d. In 'n skema moet daar nie enige twyfel gelaat word of die vennootskap wel 'n bedryf of

besigheid beoefen nie, aangesien artikel 24H(2) 'n lid van 'n vennootskap ag om die bedryf of besigheid van die vennootskap te beoefen. Indien dit nie duidelik is dat die vennootskap wel 'n bedryf of besigheid beoefen nie, sal die skema misluk, aangesien die vennote dan nie toegelaat sal word om aftrekkings te eis onder artikel 11(a) nie.

- e. In die plantasiesaak het die regter heelwat kritiek gelewer op die wyse waarop die vennootskappe tot stand gekom het. Die regter het egter, met respek, nie die aard van 'n *en commandite*-vennootskap in ag geneem nie. Na die invoeging van artikel 24H (sedert die plantasiesaak), wat 'n beperkte vennoot onder andere ook as 'n lid van 'n *en commandite*-vennootskap definieer, is dit duidelik dat ons reg wel 'n *en commandite*-vennootskap erken. Wanneer die gebruik van 'n *en commandite*-vennootskap in 'n skema beplan word, behoort dit by te dra tot die sukses van die skema indien dit duidelik blyk uit die skriftelike ooreenkomste dat die deelnemers *en commandite*-vennote is.

8. Samevatting en gevolgtrekking

Deeltydse boere en persone wat betrokke is in boerderyskemas moet kwalifiseer as boere vir belastingdoeleindes. Volgens die houe kwalifiseer 'n belastingpligtige as 'n boer indien hy 'n opregte bedoeling het om 'n boerderybedryf te beoefen. Die bedoeling word vasgestel deur die feite van die saak, veral 'n redelike winsverwachting, objektief te oorweeg.

'n Deeltydse boer kan belasting bespaar deur die volgende:

- a. voordat hy amptelik begin boer, koop hy lewende hawe aan en eis die koste daarvan in sy belastingberekening as beginvoorraad teen markwaarde wanneer hy begin boer;
- b. die uitroei van onkruid en die voorkoming van grondverspoeling (dit kan ten volle van enige inkomste afgetrek word);
- c. die aankoop van boerderymasjinerie en -toerusting wat geëis word as 'n waardevermindering-aftrekking van onderskeidelik 50 persent, 30 persent en 20 persent oor drie jaar (dit is nie beperk tot boerderyinkomste nie);
- d. die aangaan van uitgawes ten opsigte van die aanplanting en instandhouding van plantasies wat geëis kan word as 'n aftrekking teen enige inkomste; en
- e. kies om teen 'n gemiddelde koers belas te word (nivellering).

'n Deeltydse boer met heelwat ander belasbare inkomste, bespaar belasting in een jaar van aanslag wanneer 'n aftrekking nie tot boerderyinkomste beperk is nie of 'n vasgestelde boerderyverlies ontstaan het wat hy teen sy ander belasbare inkomste kan eis. 'n Opkomende deeltydse boer, met min of geen belasbare inkomste, bespaar nie dadelik

belasting nie, maar eers in 'n volgende jaar van aanslag wanneer hy belasbare inkomste het waarteen sy vasgestelde verlies geëis kan word. Intussen betaal hy nie belasting nie, aangesien hy in 'n verliessituasie is.

'n Deeltydse boer word verhinder om belasting te bespaar in een jaar van aanslag deur die beperking van lewende hawe-aankoopkoste en kapitaaluitgawes tot boerdery-inkomste. Die oorskot lewende hawe-aankoopkoste en kapitaaluitgawes mag na die volgende jaar van aanslag oorgedra word om teen boerdery-inkomste in berekening gebring te word.

Deeltydse boere en persone wat in boerderyskemas betrokke is, behoort artikel 103(1), die algemene artikel teen belastingvermyding, versigtig te oorweeg vir belastingbeplannings-doeleindes, andersins kan hulle beplanning skipbreuk ly.

Artikel 103(1) is suksesvol toegepas op die plantasieskema in Inkomstebelastingsaak 1496. Die regter het heelwat kritiek gelewer op die wyse waarop die vennootskappe tot stand gekom het. Dit word met respek aangevoer dat die regter se kritiek ongeregtig was in die lig van die aard van 'n *en commandite*-vennootskap. Na die invoeging van artikel 24H (sedert die plantasiesaak), wat 'n beperkte vennoot onder andere ook as 'n lid van 'n *en commandite*-vennootskap definieer, is dit duidelik dat ons reg wel 'n *en commandite*-vennootskap erken.

Artikel 24H(2) ag elke lid van 'n vennootskap om die bedryf of besigheid van die vennootskap te beoefen, selfs al is die lid 'n beperkte vennoot. Dit is van deurslaggewende belang dat daar geen twyfel moet bestaan dat so 'n vennootskap wel 'n boerderybedryf of -besigheid beoefen nie. 'n Deeltydse boer hoef nie noodwendig self aktief by 'n boerdery betrokke te wees nie. Hy kan steeds as 'n boer belas word indien hy 'n beperkte (*en commandite*) vennoot in 'n boerderyvennootskap is.

Persone wat boerdery as sekondêre bedryf beoefen kan dit dus effektief as 'n beplanningsinstrument binne die raamwerk van bestaande Inkomstebelasting-wetgewing gebruik. Enige persoon wat homself op die gebied van belastingbeplanning begeef, moet sy belastingplanne voortdurend hersien. Alhoewel elke persoon daarop geregtig is om sy sake so te beplan dat hy die minimum belasting betaal binne die wet, is die owerhede daarop geregtig om wetgewing te wysig om meer belasting in te samel.

Verwysings

BRINCKER, E. (1992). The role of *en commandite* partnerships in tax structures. De Rebus, No 295:475-480.

Burgess v CIR (55 SATC 185).

DIVARIS, C & STEIN, M.L. (1989). Silke on South African Income Tax. Memorial edition. Johannesburg: Juta & Co Ltd and Divaris Stein Publishers. (Chapter 15.)

DRY, P J J. (1990). Die invloed van algemene teenvermydingsbepalings in die Inkomstebelastingwet No 58 van 1962 op belastingbeplanning. Universiteit van Pretoria, Pretoria: Voorgelê ter gedeeltelike vervulling van die vereistes vir die graad M Com (Belasting).

HAY, D. (1990). Anomalies in the Income Taxation of farming. Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol 44, No. 12:586-589.

Inkomstebelastingsaak 1177 (34 SATC 147).

Inkomstebelastingsaak 1258 (39 SATC 58).

Inkomstebelastingsaak 1319 (42 SATC 263).

Inkomstebelastingsaak 1324 (42 SATC 288).

Inkomstebelastingsaak 1424 (49 SATC 99).

Inkomstebelastingsaak 1496 (53 SATC 229).

Inkomstebelastingwet, No 58 van 1962, soos gewysig.

JORDAAN, J H, BOONZAIR, W A, & TROOST, E. (1989). Ways to avoid tax legally. Cape Town: National Publishing (Pty) Ltd.

LONG, J E. (1990). Farming the Tax Code: The impact of high marginal tax rates on agricultural tax shelters. American Journal of Agricultural Economics, Vol 72, No 1:3-12.

MARGO-verslag. (1988). Witskrif oor die Verslag van die Kommissie van Ondersoek na die Republiek van Suid-Afrika se Belastingstruktuur (Die Margo-verslag). Pretoria: Staatsdrukkery.

MEYEROWITZ, D & SPIRO, E. (1989). The Taxpayer's Permanent Volume on Income Tax in South Africa. Cape Town: The Taxpayer CC. (Chapter 16.)

NEL, G J. (1991). Die Inkomstebelastingposisie van deeltydse boere in perspektief. Universiteit van die Oranje Vrystaat, Bloemfontein: Ongepubliseerde magister verhandeling.

SCHONEY, R A & NICHOLSON, R C. (1987). The effect of tax classification of part-time farming in Saskatchewan. Canadian Journal of Agricultural Economics, Vol 35, No 2:421-439.

TAXPAYER. (1989). Income tax - deduction - farming - farming operations - test for determination thereof. The Taxpayer, Vol 38, No 2:34-39.

WINGARD, H C. (1993). Belastingbeplanning deur die beoefening van boerdery as sekondêre bedryf. Universiteit van Pretoria, Pretoria: Voorgelê ter gedeeltelike vervulling van die vereistes vir die graad M Com (Belasting).

Summary

The purpose of this article is to inform part-time farmers about part-time farming as a taxation planning instrument.

The investigation was undertaken by studying the applicable income tax legislation, tax cases, professional text books and periodicals.

In South Africa tax reform regarding farming followed developments in the USA and New Zealand. In these countries stock schemes and capital development expenditure were utilised for purposes of taxation planning.

Before a person qualifies as a farmer for taxation purposes, he must be able to prove that he is carrying on farming as a trade. When determining if a trade was carried on, the courts establish the intention of the taxpayer and objectively consider the facts of the case, including a reasonable prospect of a profit.

A part-time farmer can save taxation by the following:

- a. purchasing livestock before commencing officially with farming and claiming it in his taxation calculation as opening stock at market value when he commences farming;
- b. eradicating noxious plants and preventing soil erosion (it can be deducted in full from any income);
- c. purchasing farming machinery and equipment which is claimed as a depreciation deduction of 50, 30 and 20 percent respectively over tree years (it is not limited to farming income);
- d. incurring expenditure to establish and maintain plantations which can be claimed as a deduction against any income; and
- e. choosing to be taxed at an average rate (levelling).

A part-time farmer saves taxation in one year of assessment when a deduction is not limited to farming income or an assessed loss arises which he can claim against his other taxable income. A part-

time farmer with little or no taxable income does not save taxation immediately, but only in a next year of assessment when he has taxable income to claim his assessed loss against.

A part-time farmer is obstructed in saving taxation in one year of assessment by the limitation of livestock purchasing costs and capital expenditure to farming income. The excess livestock purchasing costs and capital expenditure may be carried forward to the next year of assessment to be claimed against farming income.

Section 103(1) was successfully applied to the plantation scheme in Income Tax Case 1496. The judge severely criticised the manner in which the partnerships were entered into. It is with respect submitted that his criticism was unjustified in the light of the nature of an *en commandite* partnership. After the inclusion of section 24H, which defines a limited partner *inter alia* also as a member of an *en commandite* partnership, clearly our law recognises an *en commandite* partnership.

A person who invests in a farming scheme as an *en commandite* partner, is deemed to be carrying on the trade of the partnership according to section 24H(2). It is crucial that no doubt exists that the partnership is carrying on farming as a trade. According to the nature of an *en commandite* partnership and the specific provision of section 24H(2) it is unnecessary for such a person to actively involve himself in farming.

Persons who carry on farming as a secondary trade can in fact utilise it effectively as a planning instrument within the framework of existing Income Tax legislation. Any person who resorts to the area of taxation planning must realise that taxation plans have to be adapted continuously. Although every person is entitled to plan his affairs in such a way that he pays the minimum amount of taxation within the boundaries of the law, the authorities are entitled to amend legislation to collect more taxation.