

REPUBLIEK VAN SUID-AFRIKA
DIE HOOGSTE HOF VAN APPÈL

Saaknommer: 328/99

Rapporteerbaar

Die Kommissaris Suid-Afrikaanse Inkomste Diens Appellant
en
Boedel Wyle A I J de Beer Respondent

Coram: Hefer Wnde HR, Howie, Streicher, Cameron ARR en
 Nugent Wnde AR

Verhoor op 2 Mei 2001

Uitspraak gelewer op

*Boedelbelasting - korting onder a 4(m) van Wet 45 van 1955 - "nie toegelaat is nie" in para (m)(ii)
voor wysiging gedurende 1998 beteken "nie deur die Kommissaris toegelaat nie."*

UITSPRAAK

JJF HEFER

HEFER WNDE HR:

[1] Die bedrag waarop boedelbelasting ooreenkomstig die bepalings van die Boedelbelastingwet 45 van 1955 bereken word, word in elke besondere geval bepaal deur die toepaslike kortings in a 4 genoem plus `n bedrag van R1m af te trek van die totale waarde van die oorledene se eiendom. Onder a 3(2)(a) van die Wet vorm `n vruggebruik wat `n oorledene gedurende sy lewe geniet het, deel van sy eiendom by sy dood; maar in a 4(m) (soos dit op

die relevante stadium gelui het) is voorsiening gemaak vir `n korting ten opsigte van die waarde van so `n vruggebruik

“indien bedoelde ... reg deur `n vooroorlede gade van die oorledene geskep is en -

(i) die eiendom waaroor die oorledene daardie ... reg geniet het deel van die boedel van die vooroorlede gade uitgemaak het; en

(ii) geen korting ten opsigte van die waarde van daardie ... reg by die bepaling van die netto waarde van die boedel van die vooroorlede gade kragtens die bepalings van paragraaf (q) van hierdie artikel toegelaat is nie.”¹

[2] In die huidige geval het `n vruggebruik wat hy uit die boedel van sy vooroorlede eggenote verkry het deel uitgemaak van die eiendom van Abraham De Beer toe hy gedurende 1995 oorlede is. Weens redes wat later sal blyk wou die Kommissaris nie `n korting onder a 4(m) toelaat nie. Die eksekuteurs het hulle na `n Inkomstebelasting Spesiale Hof gewend en die hof het die Kommissaris gelas om die korting toe te laat. Met die nodige verlof appelleer die Kommissaris nou na hierdie Hof.

[3] Die drie vereistes wat gestel word voordat die waarde van `n vruggebruik vir `n korting onder a 4(m) kwalifiseer is, eerstens, dat die vruggebruik deur `n vooroorlede gade geskep is; tweedens, dat die eiendom waaroor die reg geniet is, deel van die boedel van die vooroorlede gade gevorm het; en, derdens, dat geen korting ten opsigte van die waarde van die vruggebruik onder paragraaf (q) toegelaat is by die bepaling van die netto waarde van die vooroorlede gade se boedel nie. (Paragraaf (q) skep `n korting ten opsigte van “soveel van die waarde van enige eiendom in die boedel ingesluit wat nie ingevolge die voorgaande bepalings van hierdie artikel as `n korting toegelaat is nie, as wat aan die langsewende gade van die oorledene

¹Art 4 (m) (ii) is gedurende 1998 gewysig deur die woorde “toegelaat is” met “toelaatbaar was” te vervang.

toeval ... ”)

[4] Die Kommissaris betwis nie die aanwesigheid van die eerste twee vereistes nie. Wat die derde betref is dit gemene saak dat die eksekuteur in wyle Mev De Beer se boedel wel `n korting onder paragraaf (q) geëis het maar nie die waarde van die vruggebruik ingesluit het by die berekening van die korting nie omdat Mev De Beer se boedel so klein was dat die betaling van boedelbelasting vermy kon word sonder om die waarde van die vruggebruik af te trek. Volgens die eksekuteur is die weglating doelbewus gedoen sodat paragraaf (m)(ii) nie by Mnr De Beer se dood in die weg van `n korting kon staan nie.

[5] Die geskil wentel om die vraag of `n korting ten opsigte van die waarde van die vruggebruik toegelaat is in Mev De Beer se boedel. Die antwoord hang af van die korrekte vertolking van die woorde “[nie]toegelaat is nie” in paragraaf (m)(ii) van a 4. Namens die Kommissaris word aangevoer dat die feit dat `n korting nie geëis is op die waarde van die vruggebruik nie, nie meebring dat so `n korting nie “toegelaat” is soos in paragraaf (m)(ii) bedoel nie. Die betoog namens hom kom daarop neer dat die kortings waarvoor a 4 voorsiening maak deur die Wet self “toegelaat” word ongeag of dit geëis word of nie. Indien dít die korrekte vertolking is, is `n a 4(q) korting ten opsigte van die waarde van die vruggebruik in Mev De Beer se boedel toegelaat en het die Kommissaris tereg `n a 4(m) korting in Mnr De Beer se boedel geweier. Namens die boedel word daarenteen aangevoer dat paragraaf (m)(ii) betrekking het op `n feitelike situasie; dat enige korting onder a 4 deur `n eksekuteur geëis en deur die Kommissaris afgewys of toegelaat moet word, en dat die derde vereiste van paragraaf (m) behels dat `n korting ten opsigte van die waarde van die vruggebruik nie **deur die Kommissaris** toegelaat is nie. Indien dít die korrekte vertolking is, was `n art 4(q) korting nie in Mev De Beer se boedel toegelaat ten aansien van die waarde van die vruggebruik nie

en bestaan daar geen rede waarom `n a 4(m) korting nie in Mnr De Beer se boedel toegelaat kan word nie.

[6] Dit kan nie betwyfel word dat die uitdrukking wat in geskil is, vatbaar is vir die vertolking waarvoor die Kommissaris betoog nie. Maar dit is ook vatbaar vir die vertolking wat die eksekuteurs voorstaan. Dit blyk naamlik uit arts 7 en 8 dat kortings inderdaad geëis en deur die Kommissaris beslis moet word. Art 7 verg van elke eksekuteur om `n opgawe voor te lê waarin die bedrag aangegee word wat volgens hom die belasbare bedrag van die boedel weergee, met besonderhede van die eiendom van die oorledene en “enige korting waarop ingevolge artikel vier aanspraak gemaak word” (“any deduction claimed in terms of section *four*”, volgens die Engelse weergawe). Ooreenkomstig a 8 moet die Kommissaris self die belasbare bedrag bepaal en die opgawe verbeter indien hy van oordeel is dat dit nie die juiste bedrag weergee nie. Dit kan hy slegs doen deur o a uitsluitel te gee oor die geëiste kortings. Word verder in aanmerking geneem (1) dat die Kommissaris in elke geval moet toesien dat elke aanspraak op `n korting binne die perke van a 4 val, (2) dat daar verskeie kortings is (b v die genoem in paragrawe (a), (e) en (f) van a 4) wat uitdruklik onderhewig gestel is aan sy oordeel, en (3) dat hy aansienlike magte onder a 5 het ten opsigte van die waardebepaling van die eiendom van `n boedel met die oog op die toelating van `n korting onder a 4, is dit verstaanbaar en bykans vanselfsprekend dat hierdie funksie aan hom opgedra is.

Dit is waar dat a 4 in gebiedende taal voorskryf dat die netto waarde van `n boedel bepaal word deur die kortings wat daarin beskryf word, op die totale waarde van die eiendom van die boedel te doen. Daarom is die Kommissaris klaarblyklik nie bevoeg om `n geëiste korting wat binne die perke van a 4 val, uit te sluit of een wat buite die perke val, in te sluit nie. Maar dit volg geensins dat die berekening van boedelbelasting `n formaliteit

is wat nagekom kan word sonder dat die Kommissaris in elke geval beslis of, en tot watter mate, elke geëiste korting toelaatbaar is nie.

[7] Dit is nie moontlik om te bepaal of voorkeur aan die een dan wel aan die ander vertolking verleen moet word nie. Die Wet bevat, behalwe in a 4(m)(ii), etlike ander verwysings na kortings wat “nie toegelaat is nie” maar geeneen van die ander gevalle verskaf duidelikheid oor die ware betekenis van die uitdrukking nie. In die eerste voorbehoudsbepaling tot a 4(q) word ander woorde gebruik waar voorgeskryf word dat “die korting wat kragtens die bepaling van hierdie paragraaf **toegelaat mag word**” in bepaalde gevalle verminder moet word. (In die Engelse weergawe word verwys na “the deduction **allowable** under the provisions of this paragraph”.) Hoewel beide uitdrukkings ongetwyfeld die indruk skep van `n korting wat **deur die Kommissaris** toegelaat mag word en nie van toelating deur die Wet self nie, ag ek die betrokke paragraaf nie as deurslaggewend nie omdat die Wet vir dertig jaar bestaan het voordat a 4(q) gedurende 1985 by wyse van `n wysiging ingevoeg is en die bepaling daarna self weer gewysig is. Dit kan nouliks aangewend word om die wetgewer se bedoeling in die oorspronklike wet en vroeëre wysigings te peil.

[8] Omdat die ware bedoeling van die wetgewer gevolglik nie met gebruik van die gewone hulpmiddels bepaal kan word nie moet a 4(m)(ii) *contra fiscum* uitgelê word deur voorkeur te gee aan die vertolking wat die belastingbetaler bevoordeel. Daarom moet die eksekuteurs gelyk gegee word en moet die verwysing na `n korting kragtens die bepaling van a 4(q) beskou word as `n korting wat nie deur die Kommissaris toegelaat is nie.

Die appèl word van die hand gewys met koste.

JJF HEFER
Waarnemende Hoofregter

Stem saam:
Howie AR
Streicher AR
Cameron AR

NUGENT, A J A:

[1] I regret that I do not share the view of the Acting Chief Justice. In my view a deduction that "was allowed...under the provisions of paragraph (q)" is one that was permitted to be made by the terms of that subsection (irrespective of whether it was claimed). That accords with the ordinary meaning of the language in that the deduction is permitted by the subsection without any decision of the Commissioner. It is true, as pointed out by the Acting Chief Justice, that the Commissioner must scrutinize the return submitted by the executor but he does so only to ensure that its contents accord with what is permitted by the Act.

[2] The alternative construction that has been suggested would mean that the legislature must have intended to allow the executor of the estate of the first-dying spouse to choose in which estate the deduction should be made.

When one considers the background to the enactment of the subsection I do not think the legislature could have had that intention.

[3] The Estate Duty Act 45 of 1955 imposes a tax (estate duty) upon deceased estates, which is to be calculated on the value of the estate. The value of the estate is determined by making various deductions (which are provided for in s 4 and s 4A) from the value of the estate property. The estate property includes a usufructuary interest held by the deceased immediately prior to his death.

[4] In 1957 ss (m) was added to s 4 by Act 59 of 1957. That subsection allowed the value of any usufructuary interest created by a predeceased spouse over property which formed part of the estate of such predeceased spouse to be deducted in the estate of the last-dying spouse. The result was that the

value of the usufructuary interest would not be taxable in the estate of the last-dying spouse, and by the same token it would be taxable in the estate of the first-dying spouse (in that no deduction of its value in that estate was allowed).

[5] In 1985 subsection (q) was added (by Act 81 of 1985). That subsection allowed as a deduction from the estate of a deceased the amount of any property that accrues to the surviving spouse (if it had not already been allowed as a deduction under any other provision of s 4). That section applied to the estate of any person who died on or after 1 November 1984.

[6] However a difficulty arose from the addition of ss (q) without the deletion of ss (m). The effect of the two subsections in conjunction was that the value of the usufructuary interest would never attract the tax. Its value

would be deducted in the estate of the first-dying in terms of ss (q) and be deducted again in the estate of the last-dying in terms of ss (m).

[7] In order to tax the value of the usufructuary interest in one estate or the other two courses were open to the legislature. Subsection (m) could be repealed with the result that the value of the usufructuary interest would be taxable in the estate of the last-dying; or ss (q) could be amended by excluding the value of the usufructuary interest with the result that it would be taxable in the estate of the first-dying.

[8] However to repeal ss (m) would have created another problem. The value of the usufructuary interest would then not be deductible in the estate of either spouse if the first dying spouse had died before 1 November 1984 (with the result that the same property would be taxable twice). It would not have

been deductible in the estate of the first-dying (because ss (q) had not yet been enacted when that spouse died) and it would also not be deductible in the estate of the last-dying (once ss (m) was repealed).

[9] That could be overcome by allowing the deduction to be made in the estate of the last-dying only if the deduction had not been permitted in the estate of the first-dying (i. e. only if the first-dying had died before 1 November 1984). In my view that was the purpose of ss (m)(ii), which rendered the value of a usufructuary interest taxable in the estate of the last-dying if it was not taxable in the estate of the first-dying (i.e. if the first-dying had died after 1 November 1984 when ss (q) came into effect). In that way it was taxable in either one estate or the other.

[10] The effect of the alternative conclusion is that the legislature must have intended, instead of merely rendering it taxable in one estate or the other, to allow the executor in the estate of the first-dying to choose in which estate it should be taxed. In my view that is most unlikely. First, I can see no reason why the legislature should have introduced such a principle when it had done nothing of the sort before. The problem it faced was no more than to render the value of a usufructuary interest taxable in at least one estate. Secondly, if it had intended to introduce this new principle of choice (which it would have to have done deliberately) it would surely not have done so obliquely.

[11] In my view the intention was merely to render the value of a usufructuary interest taxable in one or other of the estates depending upon when the first-dying died. That gives effect to the ordinary meaning of the

language of the subsection, is consistent with the principles that had been applied in the Act since its advent, and is explicable by its history.

[12] I would thus uphold the appeal

R W Nugent
Acting Judge of Appeal