

'N ONDERSOEK NA DIE INKOMSTEBELASTINGHANTERING VAN BEEINDIGINGSBOETES BETAALBAAR DEUR VERHUURDERS BY DIE VOORTYDIGE BEEINDIGING VAN 'N HUUROOREENKOMS

Leonard Willemse*

University of Stellenbosch

lwillemse@sun.ac.za

David Badenhorst+

Tenk Loubser Inc

david@exceed.co.za

January 2012

Abstract

The premature termination of lease agreements is a common occurrence in the South African and international business arena. When a lease is terminated prematurely, it is currently the practice that the person who terminates the lease agreement has to pay a termination penalty. This article investigates the income tax treatment possibilities of the penalty paid by a lessor. For purposes of this investigation the income tax treatment of lease termination penalties in Australia, Canada, the United States of America and South Africa are investigated. This is done in order to identify guidelines and principles that could possibly be used in a South African context, which may lead to the efficient and correct treatment of lease termination penalties for South African income tax purposes. The investigation concludes that the *factors* surrounding the lease termination transaction as well as the *intention* of the parties involved, will determine the appropriate income tax treatment of the penalty. The question must be asked whether or not the termination penalty was incurred as part of a 'profit-making scheme' and what happens *after* the penalty has been incurred. It is recommended that, where the penalty is deemed to be capital in nature, the merit of allowing some sort of *capital allowance* (similar to the one used in the United States of America) should be investigated.

Keywords

Early cancellation, income tax treatment, lease termination, lease termination penalty

*Mr Leonard C Willemse is a senior lecturer at the Department Accountancy, University of Stellenbosch, Stellenbosch, South Africa.

+Mr David F Badenhorst is a professional accountant (SA) at Tenk Loubser Inc, Stellenbosch, South Africa.

1. INLEIDING

Huurooreenkomste is alledaagse verskynsels in die Suid-Afrikaanse en internasionale sakesektor. Vanuit die oogpunt van die verhuurder bied die verhuring van sy eiendom aan hom 'n geleentheid om die inkomstegenererende potensiaal van sy bate te benut deur 'n deurlopende inkomstestroom (naamlik huurinkomste) daaruit te verkry. Die voortydige beëindiging van 'n huurooreenkoms is in der waarheid 'n voortydige *kansellasié* van 'n huurooreenkoms. Die voortydige beëindiging van 'n huurooreenkoms verskil dus van die *voltooiing* van 'n huurooreenkoms. Die voltooiing van 'n huurooreenkoms gaan nie gewoonlik met die betaling of ontvangste van 'n boete gepaard nie, omdat al die bepalings en voorwaardes van die huurooreenkoms tot en met die verstryking van die ooreenkoms nagekom is. In teenstelling hiermee gaan die voortydige beëindiging van 'n huurooreenkoms egter gewoonlik met die betaling of ontvangste van 'n beëindigingsboete gepaard.

In die praktyk gebeur dit dikwels dat huurooreenkomste voortydig deur óf die huurder óf die verhuurder beëindig kan word. Die hoofrede(s) hiervoor is dikwels dat die huurder nie die huurpaaiente verder kan bekostig nie of die verhuurder wil die huurbate op 'n alternatiewe wyse aanwend. Die gevolg hiervan is dat die verhuurder die bate terugneem en die huurder/verhuurder dan 'n beëindigingsboete vir die voortydige beëindiging van die huur moet betaal.

Die wêreldwye resessie vanaf 2008 tot en met 2009 het veroorsaak dat besighede in die kleinhandel- en vervaardigingsektor gekrimp het deurdat hul omsette, as gevolg van 'n afname in verbruikers se vraag na produkte en dienste, afgeneem het (*Hoe die globale resessie ons raak*, 2009). Sodanige inkrimping van besighede het veroorsaak dat besighede sekere uitgawes, onder andere huuruitgawes, moes besnoei. Ten einde hierdie huuruitgawes te besnoei, moet die huurder óf met sy verhuurder vir 'n laer huurtarief onderhandel óf hy moet die huurooreenkoms voortydig beëindig om sodoende 'n goedkoper huurooreenkoms te beding. Verhuurders wat deur die resessie nadelig beïnvloed is, is ook genoop om alternatiewe moontlikhede vir die doeltreffender aanwending van hul bates te soek, byvoorbeeld om 'n ander huurder te verkry om sodoende 'n hoër huur te bekom, of om die verhuurde eiendom self te gebruik.

2. PROBLEEMSTELLING

Uit bostaande volg dit dat wanneer die inkomstebelastingimplikasies vir beide die betalende en ontvangende party van die beëindigingsboete bepaal word, hulle met die vraag oor hoe om die betaling of ontvangste van die beëindigingsboete vir inkomstebelastingdoeleindes te hanter, gekonfronteer word. Hierdie hantering word bepaal deur die *aard* van die onkoste wat deur die verhuurder aangegaan is. Die vraag of die betaling of ontvangste inkomste of kapitaal van aard is, word deur die agtergrondfeite beïnvloed en elke situasie moet individueel aan die hand van die riglyne wat reeds deur die Howe neergelê is rakende die inkomste- teenoor kapitaalkwessie, beoordeel word. Hierdie artikel stel dit gevvolglik ten doel om die verskillende moontlikhede ten opsigte van die inkomstebelastinghantering van die beëindigingsboete betaalbaar deur die verhuurder, te ondersoek.

3. DOELSTELLINGS EN NAVORSINGSMETODOLOGIE

Dit is duidelik in die vorige afdeling gestel dat die artikel ondersoek instel na die inkomstebelastinghantering van die beëindigingsboete deur die verhuurder betaalbaar. Alhoewel die onderwerp onder bespreking as relevant beskou word, is daar tot op hede min studies hieroor beskikbaar, met die gevolg dat hierdie artikel op huidige regsspraak en wetgewing fokus, en dus poog om hierdie gaping te oorbrug. Vir hierdie doeleindes word 'n literatuurstudie gedoen wat bestaan uit die bestudering en ontleding van relevante Suid-Afrikaanse, Australiese, Kanadese en Amerikaanse wetgewing, regsspraak en menings van erkende belastingkenners van die beginsels van uitleg van wette soos gevind in handboeke en vaktydskrifte.

Die artikel stel ondersoek in na die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes betaalbaar deur verhuurders ingevolge die huidige Suid-Afrikaanse Inkomstebelastingwet, no. 58 van 1962 (hierna die "Wet" genoem). 'n Addisionele ondersoek na die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in die ontwikkelde "Eerstewêreldlande" van Australië, Kanada en die Verenigde State van Amerika, word gedoen ten einde vas te stel of hierdie lande van enige inkomstebelastingbeginsels of -praktyk gebruik maak wat binne 'n Suid-Afrikaanse konteks van nut kan wees ten einde beëindigingsboetes op 'n korrekte en deursigtige wyse vir inkomstebelasting-doeleindes te hantereer.

Australië en Kanada is weens die feit dat die lande deel van die Statebond vorm, waarvan Suid-Afrika tans ook 'n lid is, geselekteer (Commonwealth Foundation, [s.a.]). Australië, Kanada en die Verenigde State van Amerika (VSA) is ontwikkelde eerstewêreldlande met gevorderde ekonomiese en inkomstebelastingstelsels. Al drie hierdie lande is lede van die Organisasie vir Ekonomiese Samewerking en Ontwikkeling (OEKO) wat toonaangewers met betrekking tot die daarstel van eenvormige ekonomiese standaarde en toepassing van gesonde deurdagte ekonomiese praktyk is, onder ander op die gebiede van ekonomie, belasting en rekeningkunde (OECD member countries), [s.a.]). Die belastingstelsels van hierdie drie lande word dus as goed ontwikkelde stelsels beskou en behoort vir doeleindes van hierdie studie van waarde te wees. Die inkomstebelastingpraktyk of -wetgewing in Australië, Kanada en die VSA kan moontlik alternatiewe moontlikhede vir die hantering van beëindigingsboetes lewer.

4. DIE SUID-AFRIKAANSE INKOMSTEBELASTINGHANTERING VAN BEËINDIGINGSBOETES TOT OP HEDE

'n Verhuurder betaal normaalweg 'n beëindigingsboete vir die voortydige beëindiging van 'n huurooreenkoms omdat hy moontlik, onder ander, 'n huurder identifiseer wat sy bate teen 'n winsgewender huurtarief kan huur, of omdat hy die eiendom self wil gebruik, of omdat hy die eiendom wil verkoop of sy bedrywighede wil staak. Die verhuurder kan dus die huurooreenkoms om verskeie redes voortydig beëindig en sal gevoleklik vir inkomstebelastingdoeleindes graag 'n aftrekking vir die onkoste wat deur hom aangegaan is, wil eis.

Die hoofartikels in die Wet wat oor aftrekkings handel, is artikels 11 tot 19 en 23. Die meeste aftrekkings word ingevolge die sogenaamde algemene aftrekkingsformule toegelaat, wat bestaan uit artikels 11(a) en 23(g). Hierdie artikels bepaal opsommenderwys dat 'n item slegs aftrekbaar sal wees indien dit: (1) 'n onkoste of verlies is; (2) wat werklik aangegaan is; (3)

geheel en al, of gedeeltelik, vir bedryfsdoeleindes; (4) gedurende die jaar van aanslag; (5) by die voortbrenging van inkomste; en (6) wat nie kapitaal van aard is nie.

Die res van die artikels 11 tot 19, artikel 11(a) uitgesluit, word gewoonlik die spesiale aftrekings genoem. Let daarop dat artikel 23B bepaal dat waar 'n bedrag vir 'n aftrekking of vermindering ingevolge meer as een bepaling van die Wet kwalifiseer, dit nie toelaatbaar is om daardie bedrag meer as een keer by die berekening van belasbare inkomste in ag te neem nie (tensy die Wet uitdruklik 'n dubbele aftrekking vereis). Die artikel bepaal ook dat geen aftrekking ingevolge artikel 11(a) toegestaan sal word nie indien 'n spesifieke artikel oor die aftrekking handel, selfs al word die aftrekking ingevolge die spesifieke artikel beperk, of indien die aftrekking ingevolge daardie artikel in 'n ander jaar van aanslag toegestaan word (Huxham & Haupt, 2010:132).

Uit bostaande word die afleiding gemaak dat wanneer die aftrekbaarheid van 'n onkoste oorweeg word, daar per implikasie 'n proses van eliminasie gevvolg moet word ten einde die aftrekbaarheid van die onkoste te bepaal. Vervolgens moet die verhuurder dus eerstens bepaal of daar 'n spesifieke artikel is ingevolge waarvan die beëindigingsboete afgetrek kan word. Indien geen spesiale aftrekingsbepaling vir die spesifieke onkoste bestaan nie, moet die algemene aftrekingsformule oorweeg word. Laastens moet die bepalings van artikel 23 altyd in ag geneem word. Artikel 23 stel dit duidelik dat 'n aftrekking ten opsigte van sekere items nooit geëis mag word nie.

Na 'n deeglike ondersoek van die Wet kon geen spesifieke aftrekingsbepaling opgespoor word wat *uitsluitlik* verwys na die term beëindigingsboetes nie. Kennis moet egter ook geneem word van die feit dat 'n deeglike bestudering van die Wet geen bepalings wat die aftrekbaarheid van beëindigingsboetes eksplisiet binne die konteks van hierdie artikel verbied, opgelewer het nie. Die aftrekbaarheid van beëindigingsboetes behoort dus aan die hand van die algemene aftrekings-formule beoordeel te word. Vir doeleindes van hierdie beoordeling word beginsels voortspruitend uit relevante regspraak bespreek.

In die belastinghofsaak *ITC 843* (1957) 21 SATC 431(C) ('ITC843') het die verhuurder 'n gebou besit wat as residensiële verblyf verhuur is. Hierdie gebou het egter geen kombuisfasiliteite gehad nie en die verhuurder was genoop om planne te beraam om aan sy huurders hierdie fasiliteite te verskaf. Die verhuurder het gevvolglik die aangrensende gebou, wat ook deur hom besit was en wat wel kombuis- en eetkamerfasiliteite gehad het, geïdentifiseer met die doel om dit deel van sy bestaande huurperseel te maak. Hierdie gebou is egter op daardie stadium deur 'n ander huurder geokkupeer en ten einde van hierdie huurder ontslae te kon raak, moes die verhuurder 'n boete aan die bestaande huurder betaal om die huurooreenkoms voortydig te kon beëindig. Die Suid-Afrikaanse Inkomstediens (SAID) het die beëindigingsboete as kapitaal van aard in die hande van die verhuurder hanteer, maar die verhuurder het hom tot die belastinghof gewend waar regter Herbstein op bladsy 432 en 433 van hierdie hofsaak soos volg geredeneer het:

The true nature of the transaction in the instant case before the Court seems to me to have been that the money was spent for the purpose of acquiring, if not a new asset, at any rate a portion of the machinery which would enable the profit which was eventually earned to be earned. It cannot, in my opinion, be described as part of the cost of the performance of the income-producing operation. It was incurred to enable the asset which came into existence to earn a profit. It therefore seems to me that it properly falls within the words used by Lord Cave, namely that it was 'expenditure incurred for the purpose of acquiring an advantage for the enduring benefit of the trade' (see *Atherton v British Insulated and Helsby Cables*, [1926] A.C. 205).

Die belastinghof het dus hierdie betaling as *kapitaal van aard* beskou, aangesien hierdie betaling gemaak is om die inkomstegenererende struktuur van die belastingpligtige te verbeter en uit te brei. Hierdie betaling is nie in die gewone verloop van die belastingpligtige se bedrywighede aangegaan nie. Die onkoste was wel ter voortbrenging van inkomste wat aangegaan is, maar die vraagstuk was of hierdie onkoste aangegaan is om 'n inkomstegenererende struktuur te skep of te verbeter en of die onkoste in die gewone verloop van die verhuurde se verhuringsbedryf gemaak is. Aangesien die bestaande huureiendom geen kombuisfasilitete gehad het nie en die ander huureiendom wel, was hier inderdaad 'n verbetering in die huureiendom. Daar word gevvolglik aan die hand gedoen dat hierdie fasilitet die huureiendom se inkomstegenererende vermoë verhoog het en heel moontlik tot die verkryging van 'n hoër huurinkomste sou lei. Die betaling van die beëindigingsboete het dus 'n blywende voordeel vir die verhuurder geskep en is gevvolglik kapitaal van aard.

Die Belastinghofsaak *ITC 1267*(1977) 39 SATC 146(T) ('ITC 1267') het die scenario hanteer waar die verhuurder 'n winsgewender huurder geïdentifiseer het om sy bestaande huurder te vervang. Die verhuurder het gevvolglik 'n beëindigingsboete aan die bestaande huurder betaal en 'n nuwe huurder vir die res van die huurtermyn teen 'n verhoogde huurtarief verkry. Die SAID het in hierdie geval die betaling as kapitaal van aard beskou, maar die verhuurder het hom tot die belastinghof gewend waar regter Trengrove op bladsy 151 van die saak soos volg geredenee het:

The expenditure has not created a new asset nor has it made any addition to an existing asset. This, of course, is not a conclusive factor, but it is a circumstance to be taken into consideration. It is always a relevant factor. The expenditure in issue was not incurred to obtain any long-term advantage, because the lease would in any event have expired in 1974. It was part and parcel of the appellant's business to negotiate lease agreements in respect of its property on the best possible terms and the expenditure in issue was incurred for that very purpose. The object was to take advantage of the increase in the rental rate of industrial and commercial property, and the sooner the property was leased at the higher rental, the better for the appellant.

Volgens die belastinghof was hierdie betaling nie 'n verbetering van die belastingpligtige se inkomstegenererende struktuur nie. Die verhuurder het eerder 'n *bona fide* betaling in die gewone verloop van sy verhuringsbesigheid gemaak. Verder bestaan daar 'n kousale verband tussen die betaling wat gemaak is en die huurinkomste wat die verhuringsbesigheid gegenerereer het. Hierdie betaling is dus as *aftrekbaar* deur die hof beskou. Die skrywers is egter van mening dat die hof in hierdie geval nie al die feite oorweeg het nie. Alhoewel hierdie betaling wel gemaak is ter voortbrenging van inkomste, bestaan die vraag of hierdie betaling 'n inkomstegenererende struktuur daarstel al dan nie. Hier is wel 'n inkomstegenererende struktuur geskep of verbeter deurdat die onkoste (beëindigingsboete) aangegaan is om 'n versperring uit die weg te ruim ten einde die huurperseel se inkomstegenererende vermoë te verhoog. Hierdie onkoste behoort derhalwe as kapitaal van aard vir inkomstebelastingdoeleindes hanteer te word en behoort ingevolle die algemene aftrekingsformule nie aftrekbaar te wees nie.

Volgens Kruger en Scholtz (2003:120) lewer die beslissing van *CIR v VRD Investments (Pty) Ltd* 55 SATC 368 (VRD) sekere beginsels wat daarop kan dui dat 'n beëindigingsboete wel aftrekbaar kan wees. In hierdie hofsaak het die belastingpligtige, tesame met 'n konsortium wat gevorm is, 'n groot mededinger in die melkbedryf uitgekoop met die onmiddellike doel om die mededinging se maatskappy van alle bates te stroop en dan die onkoste wat vir hierdie spesifieke doel aangegaan is tussen die lede van die konsortium te verdeel. Die onkoste wat die belastingpligtige aangegaan het, is uitsluitlik met die doel om van die mededinging in die melkbedryf ontslae te raak en sy eie besigheid van ondergang te red, aangegaan. Hierdie

onkoste is deur die Appèlhof as *aftrekbaar* beskou omdat die belastingpligtige 'n *bona fide* uitgawe aangegaan het om sy besigheid van ondergang te red en hierdie betaling was nie om sy inkomstegenererende struktuur te verbeter nie.

Die kwessie was dus nie of die betaling kapitaal van aard was nie, maar eerder of die betaling ter voortbrenging van inkomste aangegaan is. 'n Verhuurder wat 'n nie-winsgewende huurooreenkoms voortydig beëindig met die uitsluitlike doel om verliese te vermy, gaan dus onkoste aan om sy besigheid van ondergang te red, net soos in die geval van die VRD-saak. Onder hierdie omstandighede behoort beëindigingsboetes dus aftrekbaar te wees. Indien die verhuurder egter nie 'n nuwe huurder kry nie, staak hy in werklikheid sy inkomstestroom wat beteken dat hierdie betaling nie ter voortbrenging van inkomste gemaak is nie. In hierdie geval sal die betaling nie aftrekbaar wees nie. Alhoewel VRD en ITC 1267 se uitsprake deur die huurder gebruik kan word as moontlike argument om die onkoste van die beëindigingsboete as aftrekking te kan eis, is Kruger en Scholtz (2003:120) egter van mening dat die belastingpligtige steeds die risiko loop van 'n teenargument wat hy moontlik nie behoorlik sal kan verdedig nie. Die teenargument kan wees dat die betaling kapitaal van aard is, aangesien die verwydering van mededinging sy inkomstegenererende struktuur of potensiaal verhoog. Hierdie teenargument kan dalk die verhuurder dwing om eerder die konserwatiewe roete te volg en die beëindigingsboete as kapitaal van aard te hanteer.

Alhoewel die gedetailleerde ondersoek van franchise-ooreenkomste buite die bestek van die studie val, word dit van nut beskou om 'n kort bespreking oor die hantering van beëindigingsboetes by franchise-ooreenkomste, te doen. Volgens Willemse (2011:99) is 'n franchise-ooreenkoms in wese 'n huurooreenkoms. Daar word aan die hand gedoen dat 'n franchisegewer soortgelyk aan die verhuurder en die franchisehouer soortgelyk aan die huurder vir doeleinades van hierdie bespreking is. Daar word dus geïmpliseer dat die boete wat betaal is by die voortydige beëindiging van 'n franchise-ooreenkoms op dieselfde wyse hanteer behoort te word vir inkomstebelastingdoeleinades as 'n doodgewone huurooreenkoms. Twee hofsake wat oor beëindigingsboetes by franchise-ooreenkomste gehandel het, is *ITC 1539* (1990) 54 SATC 394(C) en *Seeff Properties CC v Commissioner of Inland Revenue* [1993] 60 SATC 407.

ITC 1539 (1990) 54 SATC 394(C) (*ITC 1539*) het die scenario bespreek waar die franchisegewer 'n franchise-ooreenkoms met een van sy franchisehouers voortydig beëindig het. Tydens hierdie beëindiging het die franchisegewer alle regte verbonde aan 'n franchise-ooreenkoms vanaf die franchisehouer bekom. Reger Conradie het op bladsye 399 en 400 van hierdie hofsaak soos volg geredeneer:

In the present case the appellant has got rid of a contract which was an onerous one. It was an onerous contract for the appellant to let someone else do business for that person's own account in an area to which the appellant wanted to return and in which it thought it might derive a higher income than the franchise payments which were being made to it. The appellant was not, as in the Anglo Persian Oil Company case, simply taking over an agency which had been conducting business on its behalf in that area. It was taking over a body which conducted, subject to the terms of the franchise agreement, its own business for its own profit in that area. It was taking over another business altogether. This, to my mind, was acquiring an income producing asset, something for the enduring benefit of the appellant's trade. In my respectful judgment, the decisions on which Mr Meyerowitz relied do not support the conclusions which he sought to draw from them. I think that the Commissioner was quite right. The appeal is dismissed and the assessment is confirmed.

Die vraag wat dus voor die belastinghof geopper is, was of hierdie betaling deur die franchisegewer aan die franchisehouer kapitaal van aard was of nie. Daar was geen

onduidelikheid oor die feit dat die onkoste wel ter voortbrenging van inkomste aangegaan is nie. Die onkoste wat in hierdie geval aangegaan is, was om 'n splinternuwe inkomstegenererende bate te bekom. Die onkoste van hierdie bate is as kapitaal van aard in die hande van die verhuurder hanteer. Daar word aan die hand gedoen dat hierdie benadering logies en korrek is. Hierdie hofsaak kan met die scenario vergelyk word waar die verhuurder 'n huurooreenkoms met sy huurder beëindig met die doel om die huureidendom self te gebruik, omdat hy voel dat hy meer winste uit die eiendom kan genereer deur dit self te gebruik eerder as om die eiendom te verhuur. Die feit dat die franchisegewer die huureidendom self wou okkuper, was 'n geleentheid om 'n groter inkomste uit die betrokke perseel te genereer en die beëindigingsboete wat betaal is, is derhalwe betaal om 'n versperring uit die weg te ruim om dit te laat realiseer. Hierdie onkoste is gevvolglik aangegaan om 'n inkomstegenererende struktuur te verbeter en om 'n blywende voordeel te skep. Hierdie boete behoort dus kapitaal van aard te wees in die hande van die franchisegewer.

Seeff Properties CC v Commissioner for Inland Revenue [1993] 60 SATC 407 (Seeff) het 'n soortgelyke scenario bespreek as in ITC 1539 waar die franchisegewer ook nie meer met die franchise-oorreenkoms wou voortgaan nie en eerder die franchisekantoor vir sy eie gebruik wou bekom. Reger Fagan het op bladsye 411 en 412 van hierdie hofsaak soos volg geredeneer:

In my view the court a quo correctly characterized the expenditure of the R60 000 as being expenditure for the acquisition of an income producing asset. The cost of cancelling the franchise agreement 26/ months before it expired cannot, on the facts of this case, be regarded as part of the cost to appellant of performing its income earning operations. It was, in my view, a cost of establishing the income earning operation in order to trade in Plumstead which, during the currency of a franchise agreement, appellant could not do. Having acquired the right to trade in single residential properties in its own name in the Plumstead area for the next 26/ months appellant could then proceed to use and exploit the rights acquired so as to earn commissions as an estate agent, thereby increasing its income. For the reasons given I find that the sum of R60 000 paid by appellant during his tax year ended 31 December 1986 as part of the consideration for the premature termination of a franchise agreement was not deductible in terms of s 11(a) of the Income Tax No 58 of 1962 as amended and I would consequently dismiss the appeal and order that the costs follow the result.

Net soos in ITC 1539 het die hof dus beslis dat die franchisegewer die inkomstegenererende struktuur verhoog het en gevvolglik dat die betaling kapitaal van aard in sy hande was. Die skrywers van hierdie artikel stem ook met hierdie hantering saam vir dieselfde redes as wat by ITC 1539 bespreek is.

Indien die verhuurder egter nie daarin slaag om die betaling as aftrekking te verkry nie is daar, volgens Kruger en Scholtz (2003:120), steeds *paragraaf 20(1)(e)* van die Agste Bylae tot die Inkomstebelastingwet wat aan die verhuurder die geleentheid gee om hierdie betaling as deel van die basiskoste van die eiendom wat hy verhuur, te hanteer. Hy sal dus steeds die voordeel van hierdie betaling op die dag wat hy hierdie eiendom verkoop, geniet deur die beëindigingsboete as deel van sy basiskoste van die eiendom te kapitaliseer en teen die opbrengs van die transaksie te verreken.

4.1 Gevolgtrekking

Die beginsels wat uit bogenoemde bespreking voortspruit, kan soos volg opgesom word:

1. Indien die verhuurder die beëindigingsboete betaal met die doel om sy verhuringsbedryf te staak, is die betaling nie ter voortbrenging van inkomste nie en sal die boete nie ingevolge artikel 11(a) aftrekbaar wees nie.

2. Indien die verhuurder die beëindigingsboete betaal en steeds voortgaan met die verhuringsbedryf, behoort die vraag beantwoord te word of die betaling kapitaal van aard is of nie. Om hierdie onderskeid te tref, behoort die volgende scenario's 'n betroubare riglyn te verskaf:
 - Indien die huurendom verbeter is, is die inkomstegenererende vermoë van die inkomstegenererende werktuig verhoog en behoort die beëindigingsboete kapitaal van aard in die hande van die verhuurder te wees.
 - Indien die verhuurder die huurendom wil bekom om sy eie besigheid daarin te bedryf, bekom hy 'n inkomstegenererende bate en staak hy in werklikheid sy verhuringsbedryf. In hierdie geval behoort die beëindigingsboete ook kapitaal van aard in die hande van die verhuurder te wees.
 - Indien die verhuurder 'n beëindigingsboete aan 'n huurder betaal met die doel om die huurder met 'n winsgewender huurder te vervang, behoort die beëindigingsboete as kapitaal van aard hanteer te word vanweë die feit dat die huurendom se inkomstegenererende struktuur met die vervanging van die bestaande huurder verbeter is deurdat 'n versperring uit die weg geruim is en die huurendom se volle potensiaal bereik word. Indien die inkomstegenererende kapasiteit van die huurendom nie verhoog word nie, bestaan daar 'n moontlikheid dat die onkoste in die gewone gang van sake ter voortbrenging van inkomste aangegaan is. Dit kan daartoe lei dat die onkoste wel ingevolge die algemene aftrekkingsformule aftrekbaar kan wees. 'n Voorbeeld van sodanige geval kan wees waar die verhuurder problematiese huurders (wat hul byvoorbeeld wangedra) met beter, gedissiplineerde huurders vervang.

Uit bestaande volg dit dus dat die betaling van 'n beëindigingsboete deur die verhuurder (waar dit aan bestaande vereistes voldoen), oor die algemeen kapitaal van aard is en nie ingevolge die algemene aftrekkingsformule aftrekbaar is nie. Ingevolge huidige Suid-Afrikaanse inkomstebelastingwetgewing bestaan daar op die oomblik ook geen alternatiewe aftrekkingsmoontlikhede vir sodanige onkoste nie. Die verhuurder het dus tans uiters beperkte aftrekkingsopsies wanneer 'n beëindigingsboete betaal word. In die afdeling wat volg, word die inkomstebelastinghantering van die beëindigingsboete uit 'n internasionale perspektief ondersoek.

5. DIE AUSTRALIESE, KANADESE EN AMERIKAANSE INKOMSTEBELASTINGHANTERING VAN BEËINDIGINGSBOETES

5.1 Australië

5.1.1 Agtergrond en struktuur

Volgens Willemse (2011:39) bestaan daar tans in die Australiese belastingstelsel, net soos in Suid-Afrika, drie bronne van inkomstebelastingwetgewing, naamlik statutêre wetgewing, gemenereg en die praktyk van die Australiese belastingkantoor (ABK). Statutêre wetgewing word saamgestel deur die Australiese parlement en bevat wette soos die Income Tax Assessment Act en regulasies gemaak onder hierdie wette. Die gemenereg word deur die beslissings van die Australiese howe en tribunale geskep. Die praktyk van die ABK hanteer die wyse waarvolgens die

wette van dag tot dag geadministreer en toegepas word. Vir doeleindes van hierdie studie is die Income Tax Assessment Act 1997 (ITAA97) en Income Tax Assessment Act 1936 (ITAA36) relevant en toepaslik. Die twee wette word in wisselwerking met mekaar gebruik en toegepas (Willemse, 2011:40).

Volgens Willemse (2011:42) bevat artikel 8 van die ITAA97 bepalings wat oor aftrekings handel. Artikel 8-10 van ITAA97 verbied enige dubbele aftrekings. Artikel 8-1 bevat die algemene aftrekingsformule, terwyl artikel 8-5 die spesifieke aftrekingsbepalings hanteer. 'n Aftrekking kan slegs geëis word indien dit aan die vereistes van óf 'n spesifieke aftrekingsbepaling óf die algemene aftrekingsbepaling voldoen en verder nie deur enige bepalings van die inkomstebelastingwette eksplisiet verbied word nie. Die afleiding word gevvolglik gemaak dat 'n proses van eliminasie gevvolg moet word ten einde te bepaal of 'n aftrekking geëis kan word, al dan nie. Indien daar gevvolglik nie 'n spesifieke aftrekking ingevolge waarvan 'n belastingpligtige 'n aftrekking kan eis, bestaan nie, kan die belastingpligtige hom tot die algemene aftrekingsbepaling wend. Oorweging moet egter ook geskenk word aan enige bepalings wat die aftrekking eksplisiet verbied.

5.1.2 Inkomstebelastinghantering van beëindigingsboete betaal deur die verhuurder

ITAA97 en ITAA36 is vir artikels wat beëindigingsboetes spesifiek hanteer, ondersoek. Een artikel in ITAA97 is in dié verband gevind. Regspraak is verder oorweeg wat spesifiek oor die inkomstebelastinghantering van die gegewe scenario beslis het. Geen hofsaak in dié verband kon egter gevind word nie. Laastens is die Australiese praktyktoepassing ondersoek en daar is gevind dat die private regulasie *TR 2005/6 - Income tax: lease surrender receipts and payments (29 November 2006)* ook in hierdie geval van toepassing is.

Artikel 104-120 van ITAA97 handel spesifiek oor die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete wat deur die verhuurder aan die huurder betaal word. Hierdie artikel meld dat 'n kapitaalwinsbelastinggebeurtenis (oftewel "CGT event") plaasvind en dat die verhuurder 'n kapitale verlies met hierdie betaling ly. Ingevolge artikel 104-120 van ITAA97 vind 'n sogenaamde "CGT event F3" (F3) plaas. F3 behels dat wanneer 'n verhuurder 'n onkoste om 'n huurooreenkoms te beëindig, aangaan, die verhuurder 'n kapitale verlies gelykstaande aan die bedrag wat betaal is, ly. Hierdie verlies word op die tydstip wat die huurooreenkoms beëindig is, gely. Dus, kan daar per implikasie hieruit afgelei word dat die betaling van 'n beëindigingsboete in die hande van die verhuurder as *kapitaal/van aard* vir inkomstebelastingdoeleindes hanteer word.

Die private regulasie *TR 2005/6 - Income tax: lease surrender receipts and payments (29 November 2006)* bepaal dat enige beëindigingsboete wat deur 'n verhuurder betaal word *kapitaal/van aard* is, behalwe by uitsonderlike gevalle waar hierdie betaling aftrekbaar sal wees. Paragrawe 22 tot 24 van hierdie private regulasie hanteer hierdie scenario soos volg:

22. Where a lessor, who does not carry on a business of granting and surrendering leases, makes a 'once and for all' payment to obtain a permanent advantage, namely the surrender of the lease, the payment is of a capital nature and is not deductible under section 8-1.
23. Although a lessor may make a lease surrender payment in order to re-let the property at a higher rental and so derive more assessable income, the payment is still of a capital nature because of this permanent advantage.

24. However, where a lessor carries on a business that involves granting and surrendering leases as a normal incident of it, or that involves incurring recurrent outlays to obtain lease surrenders as part of the constant demand of its business which have to be met out of circulating capital, then the lease surrender payments would be a revenue rather than a capital outgoing.

Paragrafe 22 tot 24 van hierdie private regulasie bepaal dus dat enige beëindigingsboete wat deur 'n verhuurder betaal word *kapitaal*/van aard is, aangesien dit beskou word as 'n "eens en vir altyd"-betaling om 'n permanente voordeel te bekom. Hy bekom in der waarheid 'n "bevryding" van 'n verpligting, wat in wese 'n kapitale bate is. Waar die verhuurder egter die bedryf beoefen om op 'n gereelde basis huurooreenkoms te sluit en te beëindig, word dit as 'n skema van winsbejag beskou en sal die beëindigingsboete inkomste van aard en aftrekbaar wees.

5.1.3 Gevolgtrekking

Uit bestaande bespreking volg dit dat die betaling van 'n beëindigingsboete deur 'n verhuurder vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes oor die algemeen as *kapitaal*/van aard beskou sal word indien dit nie die besigheid van die huurder is om met huurooreenkoms handel te dryf nie. 'n Onkoste van 'n kapitale aard is nie ingevolge die Australiese algemene aftrekkingsformule (artikel 8-1) vir inkomstebelastingdoeleindes aftrekbaar nie. Voorts het 'n ondersoek van die Australiese inkomstebelastingwette geen spesiale aftrekkings, wat spesifiek 'n aftrekking vir beëindigingsboetes bied, geïdentifiseer nie. Dit blyk dus dat beëindigingsboetes binne die konteks van die gegewe scenario vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes nie aftrekbaar is nie. Uit bestaande bespreking is dit egter gestel dat die beëindigingsboete 'n kapitale verlies veroorsaak, wat moontlik teen toekomstige kapitale winste aangewend kan word.

5.2 Kanada

5.2.1 Agtergrond en Struktuur

Die inkomstebelastingwet wat tans in Kanada van krag is, is die Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)) (hierna die "ITA" genoem). Die ITA word deur die Canada Revenue Agency (hierna "CRA" genoem) geadministreer en toegepas (The Income tax history of Canada, [s.a.]). Die CRA kan gevorderde belastingregulasies (oftewel "advanced tax rulings") uitrek wat leiding aangaande spesifieke transaksies se inkomstebelastinghantering verskaf (Income tax rulings and interpretations, [s.a.]). Die belastinghof in Kanada is in 1983 gestig en staan totaal onafhanklik van die CRA. Dit is 'n gesaghebbende hof waarna individue en maatskappye hulself vir dispute met die CRA kan wend (The Tax Court of Canada, [s.a.]).

Die ITA bestaan uit 262 artikels, waarvan die meeste spesifieke riglyne aangaande die inkomstebelastinghantering van 'n wye spektrum van transaksies verskaf. Ingevolge artikel 2 van Afdeling A van die ITA word inkomstebelasting bereken op die *belasbare inkomste* van 'n belastingpligtige wat bereken word as inkomste, plus toeoegings, minus aftrekkings. Die ITA behandel aftrekkings wat betrekking op werknelmers sowel as normale bedrywigheid het. Vir die doeleindeste van hierdie studie word op die aftrekkings wat op normale bedrywigheid betrekking het, gefokus. Artikel 18(1)(a) en (b) van die ITA behandel die *algemene* aftrekkingsformule wat op bedrywigheid van toepassing is. Hierdie artikel bepaal dat 'n onkoste slegs aftrekbaar sal wees indien die onkoste ter *voortbrenging van inkomste* aangegaan is en *nie kapitaal van aard* is nie. Daar bestaan ook 'n aantal *spesifieke* artikels in die ITA wat spesifieke transaksies se aftrekbaarheid en inkomstebelastingimplikasies bespreek. 'n Aftrekking kan slegs geëis word

indien dit aan die vereistes van óf 'n *spesifieke* aftrekkingsbepaling óf die *algemene* aftrekkingsbepaling voldoen en verder nie deur enige bepalings van die inkomstebelastingwette eksplisiet verbied word nie. Die afleiding word gevvolglik gemaak dat 'n proses van eliminasie gevvolg moet word ten einde te bepaal of 'n aftrekking geëis kan word, al dan nie. Indien daar gevvolglik nie 'n spesifieke aftrekking waaronder 'n belastingpligtige 'n aftrekking kan eis, bestaan nie, kan die belastingpligtige hom tot die algemene aftrekkingsbepaling wend. Oorweging moet egter ook aan enige bepalings wat die aftrekking eksplisiet verbied, geskenk word.

5.2.2 Inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete wat deur die verhuurder betaal is

Die ITA is vir artikels wat beëindigingsboetes spesifiek hanteer, ondersoek. Een artikel in die ITA is in dié verband gevind. Regspraak wat spesifiek oor die inkomstebelastinghantering van die gegewe scenario gehandel het, is oorweeg. Een hofsaak in dié verband is gevind. Geen bronne ten opsigte van die Kanadese praktyktoepassing kon egter opgespoor word nie. Die bronne wat gevind is, word vervolgens bespreek.

Artikel 20(1) van die ITA handel oor spesifieke aftrekbare onkoste, waarvan 'n beëindigingsboete wat deur 'n verhuurder aan 'n huurder betaal word, deel uitmaak. Artikel 20(1)(z) handel spesifiek oor hierdie tipe onkoste en bepaal dat die betaling van 'n beëindigingsboete deur die verhuurder vir inkomstebelastingdoeleindes as *aftrekbaar* hanteer behoort te word. Artikel 20(1)(z) van die Kanadese inkomstebelastingwet lees *verbatim* soos volg:

20(1)Notwithstanding paragraphs 18(1)(a), 18(1)(b) and 18(1)(h), in computing a taxpayer's income for a taxation year from a business or property, there may be deducted such of the following amounts as are wholly applicable to that source or such part of the following amounts as may reasonably be regarded as applicable thereto –

Cancellation of lease

(z) the proportion of an amount not otherwise deductible that was paid or that became payable by the taxpayer before the end of the year to a person for the cancellation of a lease of property of the taxpayer leased by the taxpayer to that person...

Artikel 20(1) van die ITA is 'n spesifieke aftrekkingsbepaling vir sekere onkoste. Beëindigingsboetes op huurooreenkomsmae maak deel van hierdie onkoste uit en is ingevolge hierdie artikel in die hande van die verhuurder spesifiek aftrekbaar. Hierdie artikel bevat ook sekere addisionele administratiewe bepalings, waarvan die bespreking daarvan nie vir doeleindes van hierdie artikel nodig geag word nie.

Hierdie beëindigingsboete word egter nie altyd in die hande van die verhuurder as aftrekbaar hanteer nie. In die hofsaak *King George Hotels Ltd. v. Minister of National Revenue* 1968 CarswellNat 162, [1968] Tax A.B.C. 785 (King George) het die regters hierdie betaling as *kapitaal* van aard beskou. Die hofsaak het oor die scenario waar die verhuurder die huureindom wou sloop en met 'n nuwe gebou vervang, gehandel. Die CRS het hierdie betaling as kapitaal van aard beskou en die verhuurder het hom gevvolglik tot die Appèlhof gewend waar regter Maurice Boisvert Q.C. in paragrawe 22 tot 24 van die sak soos volg geredeneer het:

22 It is obvious that the expenditures made to create these fixed assets were of a capital nature and so was the amount paid for the cancellation of a lease which was preventing the erection of the Parkade building.

- 23 ...In the present appeal the \$5,000 paid for cancellation of the lease was part of expenses incurred for the creation of a new fixed asset, a parking building which could not have been erected before 1963 had the lease not been cancelled ...
- 24 Such payment of \$5,000 was not an outlay incurred by King George for the purpose of gaining income from the hotel business but was incurred for the purpose of developing extra fixed assets to be added to the hotel building. On that score the appeal is to be dismissed.

Die regters het dus aangevoer dat die rede van die betaling die beëindiging van die huur was om sodoende die verhuurder se bestaande gebou te sloop en 'n nuwe gebou in sy plek op te rig. Die regters het gevolglik beslis dat die beëindigingsboete deel van die oprigtingskoste van die nuwe gebou behoort te vorm. In hierdie geval het die betaling deel van die verhuurder se inkomstegenererende struktuur gevorm en was kapitaal van aard.

5.2.3 Gevolgtrekking

Vanuit bogenoemde artikel en hofsaak is dit duidelik dat hierdie betaling as aftrekbaar sowel as kapitaal van aard hanteer kan word. Dit wil voorkom of die rede vir die beëindiging die deurslaggewende faktor is ten einde die verskil te bepaal. Dit kan gevolglik aangevoer word dat indien die verhuurder die boete in die gewone loop van sy verhuringsbedryf betaal het, die boete as aftrekbaar beskou sal word. Indien die boete egter betaal is om sy inkomstegenererende struktuur te verbeter, sal die boete as kapitaal van aard in die verhuurder se hande beskou word.

5.3 DIE VSA

5.3.1 Agtergrond en struktuur

Die inkomstebelastingstelsel in die VSA is opgestel op beide federale en staatsvlak. Elke staat het dus sy eie individuele inkomstebelastingstelsel en bykomend daar toe is daar ook 'n nasionale belastingstelsel. Die belastingstelsel in die VSA is dus tweevoudig (US Taxation, [s.a.]).

Die Federale Wet word primêr deur die Internal Revenue Service (IRS) geadministreer. In die VSA is die *Internal Revenue Code of 1986 as amended (Title 26 of the U.S. Code)* (hierna "die Code" genoem) die primêre inkomstebelastingwetgewing wat gebruik word. Ander federale inkomstebelastingwetgewing wat in die VSA gevind word, is onder andere, voorgestelde regulasies wat deur die IRS uitgereik is, tydelike regulasies wat deur die IRS uitgereik is, inkomsteregulasies wat deur die IRS uitgereik is, private bindende regulasies wat deur die IRS uitgereik is en federale hofbeslissings. Daar bestaan belastinghewe in al die groot stede van die VSA en hierdie howe hanteer uitsluitlik dispute tussen die IRS en belastingpligtiges. Enige beslissings van hierdie howe kan verder in die Federale Distrikappèlhof betwis word wat onder die gesag van die Federale Hooggereghof van die VSA val (HG.Org Legal Directories, [s.a.]).

In die VSA word 'n belastingpligtige se inkomstebelastinggaanspreeklikheid op grond van sy vlak van belasbare inkomste bepaal. Belasbare inkomste word deur artikel 63(a) van die Code omskryf as bruto inkomste minus toelaatbare aftrekkings. Artikels 161 tot 250 van die Code bevat die verskillende aftrekbare uitgawes wat spesifiek op maatskappye van toepassing is. Artikels 151 tot 153 van die Code bevat die aftrekkings wat spesifiek op persoonlike belasting van toepassing is. Artikels 261 tot 280 van die Code bevat egter nie-toelaatbare aftrekkings waarvan artikel 263 spesifiek na onkoste verwys wat kapitaal van aard is. Kapitaaltoelaes word egter wel in sekere gevalle as aftrekkings toegelaat.

'n Aftrekking kan slegs geëis word indien dit deel van die toelaatbare aftrekings volgens artikels 151 tot 250 van die Code vorm en nie deur artikels 261 tot 280 eksplisiet verbied word nie. Die afleiding word gevvolglik gemaak dat 'n proses van eliminasie gevolg moet word ten einde te bepaal of 'n aftrekking geëis kan word, al dan nie. Eerstens moet bepaal word of 'n onkoste spesifiek aftrekbaar is en verdere oorweging moet vervolgens aan enige bepalings wat die aftrekking eksplisiet verbied, geskenk word.

5.3.2 Inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete wat deur die verhuurder betaal is

Die Code is vir artikels wat beëindigingsboetes spesifiek hanteer, ondersoek. Geen artikel in die Code is in dié verband gevind nie. Regspraak is verder oorweeg wat spesifiek oor die inkomstebelastinghantering van die gegewe scenario beslis het. Drie hofsake is in dié verband gevind. Geen bronre ten opsigte van Amerikaanse praktyktoepassing kon egter in dié verband gevind word nie. Laastens is alternatiewe akademiese bronre ondersoek ten einde 'n begrip te kry van die inkomstebelastinghantering van hierdie betaling in die hande van die verhuurder. Die bronre wat gevind is, word vervolgens bespreek.

In die hofsaak *Hendry B. Miller v. Commissioner of Internal Revenue* 10 B.T.A. 383, 1928 WL 1105 (B.T.A.) (Miller) het die belastingpligtige 'n winkel wat hy teen \$65 per maand verhuur het se huurooreenkoms voortydig beëindig met die doel om die huidige huurder met 'n nuwe huurder (wat bereid was om \$475 per maand te betaal) te vervang. Die belastingpligtige het aan die bestaande huurder 'n beëindigingsboete betaal en die belastingowerheid het slegs 'n sesde van die bedrag as uitgawe in die betrokke jaar van aanslag toegestaan. Die oorblywende huurtermyn van die bestaande huurooreenkoms was nog ses jaar. Regter Green het in hierdie hofsaak ten gunste van die belastingowerheid beslis en soos volg geredeneer:

The amount thus expended is a capital expenditure made in order to obtain possession of premises for a period prior to the time the petitioner would have come into possession under the terms of the lease and affords to him no benefits beyond the period for which the payment is made. The amount so expended was paid for the right to enjoy the possession of the premises for the unexpired term of the lease—that is to say, it is an amount expended in the acquisition of a capital asset having a life of a definite number of years. The petitioner's right to spread the cost of the acquisition of the capital asset over its life and deduct annually an aliquot part thereof is not affected by the subsequent merger of the interest thus *385 acquired with the fee interest theretofore held by him. We think the respondent's action in allowing the petitioner herein to deduct annually only an aliquot part of the cost of the leasehold interest is correct and his action in so doing is accordingly affirmed.

Die hof het hierdie betaling as *kapitaal/van aard* beskou en bepaal dat die kapitale onkoste oor die sesjaartermyn *geamortiseer* behoort te word. Met ander woorde, slegs een sesde van die boete is per jaar aftrekbaar. 'n Kapitaaltoelaag kon dus deur die belastingpligtige geëis word.

Ondersteuning van bogenoemde hantering kan in die hofsaak *The Montgomery Co v. Commissioner of Internal Revenue*. 54 T.C. 986 (Montgomery) gevind word, wat gehandel het oor 'n verhuurder wat 'n huurder met winsgewender huurders vervang het. Om van die oorspronklike huurder ontslae te raak, het die verhuurder dus 'n beëindigingsboete aan die huurder betaal. Die regters in hierdie hofsaak het soos volg hieroor geargumenteer:

We hold the payment of \$10,000 to be a capital expenditure amortizable over the 25-year lease with Travelodge executed on March 22, 1962.

Die hof het dus beslis dat die betaling *gekapitaliseer* en *geomortiseer* behoort te word oor die oorblywende termyn van die oorspronklike huurooreenkoms. Dit ondersteun dus die hantering van die beëindigingsboete in die Miller-saak. 'n Latere hofsaak *Handlery Hotels, Inc., a California Corporation v. United States of America* 663 F.2d 892, 49 A.F.T.R.2d 82-419, 82-1 USTC P 9106 (Handlery Hotels) ondersteun verder die hantering van die beëindigingsboete. Die saak het dit egter duidelik gestel dat die beëindigingsboete oor die oorblywende lewensduur van die bestaande huurooreenkoms *geomortiseer* behoort te word en nie oor die lewensduur van die nuwe huurooreenkoms nie.

Scott (1977) het die inkomstebelastinghantering van beëindigingsboetes in twee verskillende scenario's verdeel. Die eerste *scenario* is waar die verhuurder die huur beëindig met die doel om die huurperseel self te okkuper vir die oorblywende tydperk van die huurooreenkoms. Die tweede scenario is waar die verhuurder die huurooreenkoms voortydig beëindig met die *doel* om 'n winsgewender huurder te kry of om 'n nuwe gebou op die perseel op te rig. In die eerste scenario meld Scott (1977) dat die boete *kapitaal/van aard* is volgens die Amerikaanse howe en geen aftrekking vir die verhuurder beskikbaar is nie. In die tweede scenario meld Scott (1977) dat die boete volgens die Amerikaanse howe oor die oorblywende lewensduur van die *oorspronklike* huurooreenkoms gekapitaliseer en *geomortiseer* behoort te word. Dus is die *toekomstige gebruik* van die huurperseel die deurslaggewende faktor ten einde te bepaal wat die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete behoort te wees.

Sekere skrywers is van mening dat die termyn waaroor die beëindigingsboete geomortiseer word, die termyn van die *nuwe* huurooreenkoms behoort te wees indien die verhuurder 'n nuwe huurder in die plek van die ou huurder insit. Waar die verhuurder die huurooreenkoms voortydig beëindig met die doel om 'n nuwe gebou op die huurperseel op te rig, behoort die boete oor die nedsuur van die nuwe gebou gekapitaliseer en geomortiseer te word (Lessor's payments for cancellation of lease, 2011). Schnee (1999:62-63) huldig dieselfde siening en is ook van mening dat die amortiseringstermyn eerder die termyn van die *nuwe* huurooreenkoms behoort te wees. Volgens hierdie skrywers is die toekomstige voordele wat uit hierdie huurooreenkoms voortvloeい oor die termyn van die *nuwe* huurooreenkoms en nie die oorspronklike huurooreenkoms nie. Jacobi (2001) ondersteun ook hierdie hantering van die beëindigingsboete.

Leibtag (2007:640) argumeert dat daar verskeie redes bestaan waarom 'n verhuurder 'n huurooreenkoms voortydig sal beëindig. Die een rede is dat die verhuurder die huurperseel wil aanwend om 'n winsgewender huurder in te sit. In hierdie geval sal die betaling *kapitaal/van aard* wees. Hy verwys na artikel 263 van die Code as gesag hiervoor. Hierdie artikel meld egter nie of die kapitale bate amortiseerbaar is of nie en, indien wel, oor watter termyn die amortisasie moet plaasvind nie. Leibtag (2005:663-664) het egter vroeer die scenario waar die verhuurder die huurooreenkoms beëindig het omdat hy die gebou wou sloop, bespreek. Volgens hom het die howe in *Peerless Weighing and Vending Machine Corp.*, 52 TC 850 (1969) (*Peerless Weighing and Vending Machine*) beslis dat die boete oor die oorblywende tydperk van die *oorspronklike* huurooreenkoms geomortiseer behoort te word waar die verhuurder die huurooreenkoms beëindig met die doel om die huurperseel *selfte* okkuper.

Tydens 'n belastingkursus (*RIA's 2011 Federal Tax Review Course*) wat deur RIA gedurende 2011 aangebied is, is die aanbeveling gedoen dat 'n beëindigingsboete wat deur 'n verhuurder betaal word, gekapitaliseer en geomortiseer behoort te word oor die oorblywende termyn van die *oorspronklike* huurooreenkoms. Indien die betaling egter met die doel om 'n nuwe huurder te verkry, gemaak is, behoort die amortisasie oor die termyn van die *nuwe* huurooreenkoms plaas te vind.

Met die verskillende opinies wat daar oor die amortiseringstydperk van die boete bestaan, het Jacobi (2001) die volgende hantering voorgestel:

1. Waar die verhuurder die eiendom self wil okkypeer, moet die boete oor die oorblywende termyn van die *oorspronklike* huurooreenkoms gekapitaliseer en geamortiseer word.
2. Waar die verhuurder 'n nuwe gebou op die huurperseel wil oprig, word die boete teen die kosprys van die nuwe gebou gekapitaliseer en oor die *nutsduur* van die nuwe gebou geamortiseer.
3. Waar die verhuurder die huurperseel wil verkoop, sal die boete deel van die basiskoste van die gebou vorm by die berekening van kapitaalwinsbelasting.
4. Waar die verhuurder 'n nuwe huurder wil verkry, word die boete oor die termyn van die *nuwe* huurooreenkoms gekapitaliseer en geamortiseer.

5.3.3 Gevolgtrekking

Vanuit bogenoemde bespreking is dit duidelik dat daar konsensus ten opsigte van die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete wat deur die verhuurder aan die huurder betaal word, bestaan. Hierdie hantering behels dat die betaling gekapitaliseer en geamortiseer behoort te word. Die termyn van die amortisasie word egter deur die omliggende omstandighede van die transaksie bepaal.

6. SAMEVATTING

6.1 Suid-Afrika

In Suid-Afrika behoort die aftrekbaarheid van die beëindigingsboete aan die hand van die algemene aftrekkingsformule beoordeel te word. Die sleutelelemente wat telkens oorweeg moet word, is of die onkoste ter voortbrenging van inkomste aangegaan is en of dit inkomste of kapitaal van aard is. Uit 'n ondersoek van huidige Suid-Afrikaanse regsspraak is bevind dat die volgende beginsels by die bepaling van die aftrekbaarheid van die beëindigingsboete toegepas word:

- Indien die verhuurder die beëindigingsboete betaal met die doel om sy verhuringsbedryf te staak, is die betaling nie ter voortbrenging van inkomste nie en sal die boete nie ingevolge artikel 11(a) aftrekbaar wees nie.
- Indien die verhuurder die beëindigingsboete betaal en steeds met die verhuringsbedryf voortgaan, behoort die vraag beantwoord te word of die betaling kapitaal van aard is of nie. Om hierdie onderskeid te tref, behoort die volgende scenario's 'n betroubare riglyn te verskaf:
 - Indien die huureiendom verbeter is, is die inkomstegenererende vermoë van die inkomstegenererende masjien verhoog en behoort die beëindigingsboete in die hande van die verhuurder kapitaal van aard te wees.
 - Indien die verhuurder die huureiendom wil bekom om sy eie besigheid daarin te bedryf, bekom hy 'n inkomstegenererende bate en staak hy in werklikheid sy verhuringsbedryf. In hierdie geval behoort die beëindigingsboete in die hande van die verhuurder ook kapitaal van aard te wees.

- Indien die verhuurder 'n beëindigingsboete aan 'n huurder betaal met die doel om die huurder met 'n winsgewender huurder te vervang, behoort die beëindigingsboete as kapitaal van aard hanteer te word vanweé die feit dat die huurendom se inkomstegenererende struktuur met die vervanging van die bestaande huurder verbeter is, deurdat 'n versperring uit die weg geruim is en die huurendom se volle potensiaal bereik word.

6.2 Australië

'n Beëindigingsboete wat deur 'n verhuurder vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes betaal is, word oor die algemeen as *kapitaal* van aard beskou indien dit nie die besigheid van die huurder is om met huurooreenkoms handel te dryf nie. 'n Onkoste van 'n kapitale aard is nie ingevolge die Australiese algemene aftrekingsformule (artikel 8-1) vir inkomstebelastingdoeleindes aftrekbaar nie. Dit blyk dus dat beëindigingsboetes binne die konteks van die gegewe scenario vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes nie aftrekbaar is nie. Uit bostaande bespreking is dit egter gestel dat die beëindigingsboete 'n kapitale verlies veroorsaak, wat moontlik teen toekomstige kapitale winste aangewend kan word.

6.3 Kanada

Die betaling van die beëindigingsboete kan as inkomste van aard sowel as kapitaal van aard in die hande van die verhuurder hanteer word. Die *rede* vir die beëindiging is dus die deurslaggewende faktor ten einde hierdie verskil te bepaal. Daar kan gevolglik aangevoer word dat indien die verhuurder die boete in die gewone verloop van sy verhuringsbedryf betaal het, die boete as aftrekbaar beskou sal word. Indien die boete egter betaal is om sy inkomstegenererende struktuur te verbeter, sal die boete in die verhuurder se hande as kapitaal van aard beskou word.

6.4 Die VSA

Die inkomstebelastinghantering van 'n beëindigingsboete wat deur die verhuurder aan die huurder betaal word, word as kapitaal van aard hanteer, maar daar bestaan 'n geleentheid om die kapitale onkoste oor 'n bepaalde tydperk te amortiseer en dit as aftrekking vir inkomstebelastingdoeleindes te eis. Die amortiseringstydperk verskil egter van geval tot geval. Die termyn van die amortisasie word deur die omliggende omstandighede van die transaksie bepaal.

7. GEVOLGTREKKING EN AANBEVELINGS

Uit bostaande ondersoek kan die volgende gevoltrekkings gemaak word:

- Die inkomstebelastinghantering van die beëindigingsboete in die verskeie scenario's hang grootliks van die *omliggende omstandighede* waaronder die boete betaal word, af.
- Die *bedoeling* waarmee die transaksie aangegaan is, sal die deurslaggewende faktor in die bepaling van die aard van die boete wees.
- Die hantering van die boete vir Australiese inkomstebelastingdoeleindes as kapitaal van aard onder alle omstandighede (behalwe waar dit die besigheid van die betaler is om met

huurooreenkoms handel te dryf) word as ‘n *rigiede opsie* vir Suid-Afrikaanse inkomstbelastingdoeleindes beskou. Dit wil verder voorkom asof Suid-Afrikaanse howe, net soos in Kanada, korrek optree deur die omliggende omstandighede aangaande die betaling of ontvangste van die boete deeglik te oorweeg.

Hieruit volg dat die volgende aanbevelings gedoen kan word:

- ‘n Addisionele faktor wat vir Suid-Afrikaanse inkomstbelastingdoeleindes oorweeg kan word, is of die betaling van die boete deel van ‘n skema van winsbejag vorm, met ander woorde, die vraag moet gestel word of dit die betaler van die boete se besigheid (oftewel bedryf) is om met huurooreenkoms handel te dryf. Hierdie oorweging (geskoei op die Australiese praktyk) word dus aanbeveel.
- Voorts is dit van kardinale belang om vas te stel wat gebeur *nadat* die boete betaal is. Hierdie gebeure behoort te help om die aard van die boete te bepaal en ook aan te dui hoe dit verder vir inkomstbelastingdoeleindes hanteer behoort te word.
- Waar die boete kapitaal van aard is, word aanbeveel dat die belastingpligtige ‘n kapitaaltoelae as belastingaftrekking kan eis in omstandighede waar amortisasie van die boete toepaslik sal wees. Hierdie gevalle moet soortgelyk aan die gevalle waar dit in die VSA geomortiseer word, wees. Vir hierdie doeleindes word die beginsels ten opsigte van amortisasie soos gebruik in die VSA aanbeveel. Daar word aan die hand gedoen dat dit ten minste ‘n mate van belastingverligting aan die belastingpligtige sal bied en dat die SAID dan nie ook eenmalig ‘n aftrekking hoef af te staan nie. Die amortisasietydperk moet op dieselfde basis bepaal word as wat dit in die VSA bepaal word. Die skep van sodanige kapitaaltoelae sal egter ‘n moontlike wetswysiging vereis. Hierdie hantering word egter as ‘n goue middeweg beskou. Sou amortisasie nie toepaslik wees vir die spesifieke geval nie, en die boete is kapitaal van aard, behoort die beginsels rondom kapitaalwinsbelasting ingevolge die Agste Bylae van die Wet toegepas te word.

Ten slotte, met bestaande aanbevelings in ag genome, is dit duidelik dat die huidige Suid-Afrikaanse inkomstbelastinghantering van beëindigingsboetes in kombinasie met die aanbevelings ‘n doeltreffende struktuur vir die deursigtige en korrekte hantering van beëindigingsboetes binne ‘n Suid-Afrikaanse inkomstbelastingkonteks daarstel.

BRONNELYS

CIR v VRD Investments (Pty) Ltd 55 SATC 368

Common wealth foundation [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.commonwealthfoundation.com/Aboutus/TheCommonwealth/Commonwealthcountries>. (11 November 2011).

Handlery Hotels, Inc., a California Corporation v. United States of America 663 F.2d 892, 49 A.F.T.R.2d 82-419, 82-1 USTC P 9106

Hendry B. Miller v. Commissioner of Internal Revenue 10 B.T.A. 383, 1928 WL 1105 (B.T.A.)

HG.Org Legal Directories. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.hg.org/tax.html>. (25 November 2011).

Hoe die globale resessie ons raak. (2009). [Intyds]. Beskikbaar: <http://suid-landers.co.za/hoe-die-globale-resessie-ons-raak/>. (27 Junie 2011).

Huxham, K. & Haupt, P. (2010). *Aantekeninge oor Suid-Afrikaanse Inkomstebelasting*. Roggebaai: Hedron Tax Consulting and Publishing CC.

Internal Revenue Code of 1986 as amended (Title 26 of the U.S. Code).

Income Tax Assessment Act 1936 Act No. 27 of 1936 of Australia as amended.

Income Tax Assessment Act 1997 Act No. 38 of 1997 of Australia as amended.

Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)).

Income tax rulings and interpretations. [s.a.] [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.craarc.gc.ca/tx/txprfssnls/srvcs/menu-eng.html>. (25 November 2011).

ITC 843(1957) 21 SATC 431(C)

ITC 1267(1977) 39 SATC 146(T)

ITC 1539(1990) 54 SATC 394(C)

Jacobi, R. (2001). Tax treatment of lease cancellation costs. *The Daily Record of Rochester (Rochester, NY)*.

King George Hotels Ltd. v. Minister of National Revenue 1968 CarswellNat 162, [1968] Tax A.B.C. 785

Kruger, D., Scholtz, W. (2003). *Broomberg on Tax Strategy*, 4th edition. Durban: LexisNexis.

Leibtag, B. (2005). The Tax Advisor. *Deductability of Pre-Demolition payments to Tenants*.

Leibtag, B. (2007). The Tax Advisor. *Lease termination payments*.

Lessor's payments for cancellation of lease. (2011). *American Jurisprudence, Second Edition Database updated January 2011 Federal Taxation*. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: http://international.westlaw.com/find/default.wl?rp=%2ffind%2fdefault.wl&sv=Split&rs=WLN11.10&cite=34+Am.+Jur.+2d+Federal+Taxation+P+16802&fn=_top&mt=314&vr=2.0&spa=intstell000&findjuris=00001. (25 November 2011).

OECD Member Countries. [s.a.] [Intyds]. Beskikbaar: http://www.oecd.org/document/58/0_3746_en_2649_201185_1889402_1_1_1_1,00.html. (11 November 2011).

Peerless Weighing and Vending Machine Corp., 52 TC 850 (1969)

RIA's 2011 Federal Tax Review Course. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: <http://ria.Thomsonreuters.com/estore/detail.aspx?id=qzn11>. (25 November 2011).

Schnee, E.J. (1999). Lease cancellation expenditures. *Journal of Accountancy*. 1999: 62 – 63.

Scott, TA. 1977. Stanford Law Review. *The Tax Treatment of the cost of Terminating a lease*. [Intyds]. Beskikbaar: http://heinonline.org/HOL/LandingPage?collection=journals&handle=hein_journals/stflr30&div=17&id=&page=1. (25 November 2011).

Seeff Properties CC v CIR(1993) 60 SATC 407.

South African Institute of Chartered Accountants (2011). *SAIGR wetgewinghandboek, 2010/2011*. Durban: LexisNexis.

Tax Court of Canada. [s.a.] [Intyds]. Beskikbaar: http://cas-ncr-nter03.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci_Eng/About. (25 November 2011).

The Income tax history of Canada. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: http://www.ehow.com/about_5379709_income-tax-history-canada.html. (13 November 2011).

The Montgomery Co v. Commissioner of Internal Revenue. 54 T.C. 986

TR 2005/6 - *Income tax: lease surrender receipts and payments* (29 November 2006).

US Taxation. [s.a.] [Intyds]. Beskikbaar: http://www.rpi.edu/dept/advising/free_enterprise/us_government/taxation.htm. (11 November 2011).

Willemse, L.C. (2011). *Die inkomstebelastinghantering van franchisefooie betaalbaar deur franchisehouers in die Suid-Afrikaanse Petroleumbedryf*. Magisterverhandeling. Stellenbosch: Universiteit van Stellenbosch.