

Dymo of Canada Limited (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Trial Division, Walsh J.—Toronto, March 6; Ottawa, March 15, 1973.

Income tax—Business income, computation of—Payments made to get rid of burdensome sales arrangement—Whether expense of capital or income nature.

Prior to 1962 *C* and *W* in partnership sold a United States company's products in Canada. In 1962 appellant company commenced manufacturing the product in Canada and thereafter under an arrangement with appellant *C* and *W* sold the product at a 40% discount. *C* and *W* did not have an exclusive sales right to the product. In December 1963 appellant agreed with *C* and *W* for the termination of the arrangement with them at December 31, 1963. Pursuant to the agreement *C* and *W* ceased distributing appellant's products, assigned their accounts receivable to appellant, sold appellant their office furniture, advertising material and circulars, and gave a restrictive covenant not to compete with appellant for three years. In return appellant paid *C* and *W* a percentage of sales for the following three years. Payments of more than \$27,500 were made by appellant to *C* and *W* in those three years.

Held, the payments were deductible by appellant in computing its income for those years. The payments were made primarily to cancel *C* and *W*'s non-exclusive agreement and thus relieve appellant of the burden of providing them its products at a 40% discount and enable them to sell the products at a higher profit.

Mandrel Industries Inc. v. M.N.R. [1965] C.T.C. 233, distinguished; *Mitchell v. B. W. Noble Ltd.* 11 T.C. 372; *Anglo-Persian Oil Co. v. Dale* 16 T.C. 253, referred to.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

A. D. McAlpine, Q.C. and *H. D. Stewart* for appellant.

R. B. Thomas for respondent.

SOLICITORS:

A. D. McAlpine, Q.C., Toronto, for appellant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

Dymo of Canada Limited (Appelante)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

a

Division de première instance, le juge Walsh—Toronto, le 6 mars; Ottawa, le 15 mars 1973.

b

Impôt sur le revenu—Calcul du revenu d'entreprise—Paie-ments pour se libérer d'un accord de vente inadéquat—S'agit-il de dépenses de capital ou de dépenses en vue de gagner un revenu?

c

Avant 1962, *C* et *W*, qui avaient constitué une société de personnes, vendaient au Canada des produits d'une compagnie américaine. En 1962, la compagnie appelante a commencé à fabriquer le produit au Canada; par suite d'un accord avec l'appelante, *C* et *W* ont continué à vendre le produit en recevant une commission de 40%. *C* et *W* n'avaient pas de droits de vente exclusifs sur le produit. En décembre 1963, l'appelante a convenu avec *C* et *W* de mettre fin audit accord le 31 décembre 1963. Aux termes de l'accord, *C* et *W* ont cessé de distribuer les produits de l'appelante, ils lui ont cédé leurs effets à recevoir, vendu leur mobilier de bureau, le matériel publicitaire et les circu-laires et ils ont signé une clause de non-rétablissement portant qu'ils ne feraient pas concurrence à l'appelante pendant trois ans. En contrepartie, l'appelante s'engageait à verser à *C* et *W* un pourcentage du revenu des ventes pendant trois ans. Au cours de ladite période, l'appelante versa à ce titre plus de \$27,500 à *C* et *W*.

d

e

Arrêt: l'appelante pouvait déduire ces versements dans le calcul de son revenu pour lesdites années. Les versements avaient principalement pour but de mettre fin au contrat non-exclusif de *C* et *W*, dégageant ainsi l'appelante de l'obligation de leur fournir les marchandises en leur consentant une commission de 40% et lui permettant de les vendre avec une plus grande marge de profit.

f

g

Distinction entre cet arrêt et l'arrêt *Mandrel Industries Inc. c. M.N.R.* [1965] C.T.C. 233; arrêts mentionnés: *Mitchell c. B. W. Noble Ltd.* 11 T.C. 372; *Anglo-Persian Oil Co. c. Dale* 16 T.C. 253.

APPEL de l'impôt sur le revenu.

h

AVOCATS:

A. D. McAlpine, c.r. et *H. D. Stewart* pour l'appelante.

R. B. Thomas pour l'intimé.

i

PROCUREURS:

A. D. McAlpine, c.r., Toronto, pour l'appelante.

Le sous-procureur général du Canada pour l'intimé.

WALSH J.—Appellant is a Canadian corporation which carries on the business of manufacturing, selling and distributing various products in the marking and labelling field, including embossing machines and tapes, addressing machines, pressure sensitive labels and stencils sold under the name “Dymo” and other names, and a marking device and stencil sold under the trade name “Sten-C-Labl”. Some of these products are purchased from its parent American company, Dymo Industries Inc., while it manufactures other products itself in Canada. Some of its products are sold by its own sales staff, and others by distributors across Canada of which it has some 500. The only product with which this case is concerned is Sten-C-Labl which consists of a small sheet of stencil paper, a sheet of carbon paper and a sheet of backing paper, all held together with an adhesive tape at the top. There is an applicator machine which holds the label and feeds ink through it. An address can be typed on the label which, when pressed on a packing case, will then imprint this address. Prior to 1962 two individuals, namely F. Chapman and K. West, had been selling Sten-C-Labl products in Canada in partnership using the name Sten-C-Labl Company of Canada as their business name with permission of Sten-C-Labl Inc., an American corporation. Sten-C-Labl had been registered as a trade mark in the United States on April 15, 1952 and had been used in Canada since July 1, 1946. It was registered as a trade mark in Canada on June 17, 1960, but Messrs. Chapman and West never became registered users under the provisions of the *Trade Marks Act*. Late in 1961 appellant’s parent company acquired ownership of Sten-C-Labl Inc. Messrs. Chapman and West had been buying the product in question from Sten-C-Labl Inc. in the United States, but the policy of appellant’s parent company, after acquiring ownership of Sten-C-Labl Inc. was that all sales of the product in Canada should be made through its Canadian subsidiary, the appellant.

Appellant had commenced business in the spring of 1961, originally importing tape writers

LE JUGE WALSH—L’appelante est une corporation canadienne engagée dans la fabrication, la vente et la distribution de différents articles à marquer et à étiqueter, et plus précisément de machines à gaufrier, de machines à écrire des adresses sur ruban, d’étiquettes autocollantes et de stencils vendus sous le nom «Dymo» et sous d’autres noms ainsi qu’un système de marquage avec stencil vendu sous le nom commercial de «Sten-C-Labl». Elle achète certains de ces articles à sa société mère américaine, la Dymo Industries Inc. qui fabrique de son côté d’autres produits au Canada. Certains produits sont vendus par son propre personnel de vente mais elle fait aussi appel à des distributeurs (elle en a environ 500 au Canada). En l’espèce, le seul article en cause est le Sten-C-Labl: il se compose d’une petite feuille de papier à stencil, d’une feuille de papier carbone et d’une feuille support, reliées par le haut au moyen d’un ruban adhésif. Une unité d’encrage applique cette étiquette et permet à l’encre de passer au travers. L’adresse tapée sur cette étiquette est reproduite sur l’emballage en lettres imprimées, lorsqu’on applique l’étiquette sur cet emballage. Avant 1962, les articles Sten-C-Labl étaient vendus au Canada par deux particuliers, S. Chapman et K. West, constitués en société de personnes faisant le commerce sous la dénomination sociale de Sten-C-Labl Company of Canada, avec la permission de la société américaine, la Sten-C-Labl Inc. La marque Sten-C-Labl a été déposée aux États-Unis le 15 avril 1952 et est utilisée au Canada depuis le 1^{er} juillet 1946. Cette marque de commerce a été déposée au Canada le 17 juin 1960 mais MM. Chapman et West n’ont jamais été des utilisateurs enregistrés en vertu de la *Loi sur les marques de commerce*. Vers la fin 1961, la société mère de l’appelante est devenue propriétaire de la Sten-C-Labl Inc. Jusqu’alors MM. Chapman et West avaient acheté l’article en cause à la Sten-C-Labl Inc., aux États-Unis, mais après être devenus propriétaires de la Sten-C-Labl Inc., la société mère de l’appelante a décidé que cet article serait vendu au Canada exclusivement par sa filiale canadienne, c’est-à-dire l’appelante.

L’appelante a commencé son activité au printemps 1961 par l’importation d’étiqueteuses sur

and tape, another product of the parent company, from the United States. In 1962 they moved to larger premises and started assembling these machines there, adding about fifteen people to their staff when they commenced this. In July or August 1962, after a visit to the parent company, Mr. Harold Staines, who was Secretary and Manager of appellant at the time, decided that the Sten-C-Labl could be manufactured in Canada and he approached Messrs. Chapman and West advising them that they could no longer purchase their supplies through the United States' company. He offered to buy their stock on hand, and advised them that henceforth appellant would supply their needs at a 40% discount, shipping them direct to the customers themselves. No exclusive agency was given to Messrs. Chapman and West. Mr. Chapman moved the partnership's business address to appellant's premises in September 1962, Mr. West having been inactive in connection with the Sten-C-Labl business for some time, and appellant provided him with stenographic and bookkeeping assistance. All orders were shipped directly by appellant and at the end of each month the total of sales was tabulated and the Sten-C-Labl partnership was billed by appellant for 60% of this total. This was a somewhat different arrangement from that normally adopted by appellant with distributors who would buy from it at a discount and resell at whatever price they chose. Mr. Staines considered Mr. Chapman more as an agent for the company than as a distributor, although at that time he was not in the company's employ. In due course, about September 1963, he reached the conclusion that Mr. Chapman was not aggressive enough nor a good organizer so decided to terminate the arrangement but felt that some payment on termination should be made to the partnership, since they had been selling Sten-C-Labl for some time, even using the trade name as part of the partnership name and were the only people selling Sten-C-Labl in Canada at the time. It was decided to pay them, by payments spread over a period of four years, an amount of not less than \$18,000 which it was estimated would be the approximate sum earned by the partnership as a result of the 40% discount over a six-month period. An agreement was drawn up dated

rubans et de rubans, produits eux aussi par la société mère aux États-Unis. En 1962, elle a déménagé dans des locaux plus vastes où elle a commencé à monter ces machines. A cette fin, elle a recruté 15 employés additionnels. En juillet ou en août 1962, M. Harold Staines, qui était à l'époque secrétaire et administrateur de l'appelante, a décidé, après avoir rendu visite à la société mère, que le Sten-C-Labl pouvait être fabriqué au Canada. Il s'est alors mis en contact avec MM. Chapman et West et leur a fait savoir qu'ils ne pourraient plus s'approvisionner auprès de la société des États-Unis. Il a offert d'acheter leur stock d'inventus en leur précisant que l'appelante exécuterait leurs commandes en leur accordant une commission de 40% et expédierait les articles directement aux clients. Aucun contrat de représentation exclusive n'a été consenti à MM. Chapman et West. M. Chapman a transféré l'adresse professionnelle de la société de personnes au siège social de l'appelante en septembre 1962 (M. West étant resté en dehors des activités de la Sten-C-Labl depuis un certain temps) et l'appelante lui a permis d'utiliser ses services de secrétariat et de comptabilité. Toutes les commandes étaient expédiées directement par l'appelante; à la fin de chaque mois, les ventes étaient comptabilisées et l'appelante facturait à la société de personnes 60% du total. Ce contrat était légèrement différent de ceux que l'appelante passait d'ordinaire avec ses distributeurs; ceux-ci achetaient normalement le produit à prix de gros et le revendaient au prix qu'ils fixaient eux-mêmes. M. Staines considérait que M. Chapman était plus un agent commercial de la compagnie qu'un distributeur, bien qu'à l'époque ce dernier n'ait pas été employé par la compagnie. Au bout d'un certain temps, vers septembre 1963, M. Staines est arrivé à la conclusion que M. Chapman manquait d'agressivité et n'était pas un bon administrateur; il a donc décidé de résilier le contrat tout en estimant que la société de personnes avait droit à une indemnité de résiliation puisqu'elle vendait le Sten-C-Labl depuis un certain nombre d'années, qu'elle utilisait ce nom commercial dans sa dénomination sociale, et qu'elle était même le seul distributeur de Sten-C-Labl au Canada à l'époque. Il a donc été décidé de leur verser, par paiements échelonnés sur une période de quatre

December 27, 1963, which provided that the partners (designated as distributors) would continue to collect their trade accounts receivable up to December 31, 1963, and would then sell these to appellant at their face value, less reasonable allowance for bad debts, and that a further adjustment would be made within a three-year period for any accounts with respect to which appellant could not collect the amount paid by it to the distributors. Clause 2 of the agreement read:

2. The Distributors shall deliver to Dymo all their lists of customers of the products, all unfilled orders for the sale of the products and all data and records pertaining to the sale of the products and samples and advertising material.

Clause 3 provided for paying the distributors a descending percentage on Dymo sales of Sten-C-Labl products in Canada during the years 1964, 1965 and 1966 with a minimum total of \$18,000. Other clauses provided that the distributor would cease to act as a distributor for Dymo as of December 31, 1963, and that the distributor would sign a restrictive covenant.

The restrictive covenants which were added, according to the evidence of Mr. Staines, at the suggestion of appellant's attorneys were signed individually by Mr. Chapman and Mr. West on January 3, 1964 and it was agreed that for three years they would not personally, in partnership or through any firm or otherwise, engage in or carry on the sale of products to compete with the products presently sold or distributed by appellant, nor would they permit their names to be used in such connection.

As a further step in carrying out the agreement the accounts receivable of the Sten-C-Labl partnership in the amount of \$11,308.31 were assigned to appellant on January 3, 1964. On December 31, 1963 certain office equipment in the amount of \$330 was sold to appellant. This agreement also stated:

ans, une somme minimum de \$18,000 qui, selon les estimations, représentait approximativement les 40% de commission qu'aurait perçus la société de personnes pendant six mois. On a rédigé un contrat daté du 27 décembre 1963 stipulant que les associés (appelés distributeurs) continueraient à encaisser leurs effets à recevoir jusqu'au 31 décembre 1963, date à laquelle ils les revendraient alors à l'appelante pour leur montant nominal, moins une provision raisonnable pour créances douteuses. On prévoyait également un autre rajustement dans les trois ans pour toutes les sommes versées par l'appelante aux distributeurs et que celle-ci ne pourrait recouvrer. La clause 2 du contrat stipulait:

[TRADUCTION] 2. Les distributeurs doivent remettre à la Dymo toutes les listes de clients, toutes les commandes non exécutées ainsi que les fiches et les dossiers concernant la vente des produits, les échantillons et le matériel publicitaire.

La clause 3 prévoyait que la Dymo verserait aux distributeurs un pourcentage dégressif sur les ventes des articles Sten-C-Labl au Canada pour les années 1964, 1965 et 1966, la somme totale devant être au minimum de \$18,000. D'autres clauses stipulaient que le distributeur cesserait d'agir à titre de distributeur de la Dymo au 31 décembre 1963 et qu'il s'engageait à signer une clause de non-rétablissement.

D'après le témoignage de M. Staines, ces clauses de non-rétablissement ont été ajoutées sur la proposition des avocats de l'appelante. Elles ont été signées à titre personnel par M. Chapman et M. West le 3 janvier 1964. Il était convenu que ces derniers s'engageaient, pour une période de trois ans, à ne pas entreprendre, que ce soit à titre personnel, en société avec d'autres personnes, par l'intermédiaire d'une entreprise quelconque ou par un autre moyen, la vente d'articles susceptibles d'entrer en concurrence avec les articles alors vendus et distribués par l'appelante et qu'ils ne permettraient pas que leur nom soit utilisé à ces fins.

Dans un second temps, les effets à recevoir de la société de personnes Sten-C-Labl, d'un montant de \$11,308.31, ont été cédés à l'appelante le 3 janvier 1964. Le 31 décembre 1963, du matériel de bureau, d'une valeur de \$330 a été vendu à l'appelante. Le contrat stipulait en outre:

In respect to the Sten-C-Labl products; all lists of customers, all unfilled orders, all data and records pertaining to the sale of products and samples and advertising material.

but no value was assigned to this. Also, as of December 27, 1963, by letter appellant engaged Mr. Chapman at a salary of \$1,000 a month for the months of January, February and March 1964, it being stated:

The intent of this agreement is that you will cooperate with us fully in calling on customers and in expediting an easy transition to ensure that we will obtain the maximum benefit from your personal contact with customers as our distributor.

He was also to be reimbursed for travelling expenses and it was provided that for purposes of income tax deductions he would be treated as an employee but would not be regarded as an employee for other purposes, such as the company's pension plan.

As a result of these agreements payments were made to the partnership in the amounts of \$7,030.31 in 1964, \$11,467.71 in 1965, and \$9,026.21 in 1966, making a total of \$27,524.23 (excluding, of course, the salary paid to Mr. Chapman). These amounts were deducted as expense items in appellant's tax returns for the years in question and were disallowed by the Minister as being capital expenditures. Subsequently, the Minister did allow \$2,000 for the 1964 taxation year as being consideration for the transfer and sale of samples and advertising material to the appellant, reducing the Minister's claim for that year to tax on an additional amount of \$5,030.31. It is the classification of these payments to the partnership by appellant which is the issue in the present case and the Court has to determine whether they were current and normal expenses arising out of the termination of the partnership's contract, and, as such, laid out to produce income for appellant or whether, on the other hand, they were expenditures of a capital nature laid out to secure an enduring benefit for the business.

Commencing in January 1964 appellant hired two salesmen and appointed an agent in Vancouver and by about March 1964 had fifteen

[TRADUCTION] En ce qui concerne les articles Sten-C-Labl, toutes les listes de clients, commandes non exécutées, l'ensemble des fiches et des dossiers concernant la vente de ces articles ainsi que les échantillons et le matériel publicitaire.

Aucune contrepartie n'a cependant été fixée à ce titre. D'autre part, par une lettre du 27 décembre 1963, l'appelante a engagé M. Chapman moyennant un salaire de \$1,000 par mois pour les mois de janvier, février et mars 1964, au motif suivant:

[TRADUCTION] Le présent contrat a pour objet de nous assurer votre entière collaboration: vous devez informer les clients et faciliter la transition de manière à ce que nous bénéficions au maximum de votre connaissance personnelle de la clientèle en tant que distributeur de nos produits.

M. Chapman devait être défrayé de ses déplacements et il était stipulé qu'il serait considéré comme un employé aux fins des déductions d'impôt uniquement et à nulle autre fin comme, par exemple, le régime de retraite de la compagnie.

Aux termes de ce contrat, les versements suivants ont été faits à la société de personnes: \$7,030.31 en 1964, \$11,467.71 en 1965 et \$9,026.21 en 1966, soit un total de \$27,524.23 (non compris bien sûr le salaire versé à M. Chapman). Dans ses déclarations d'impôt pour les années en question, l'appelante a déduit ces dépenses mais le Ministre a refusé cette déduction au motif qu'il s'agissait d'une dépense de capital. Postérieurement, le Ministre a permis une déduction de \$2,000 pour l'année fiscale 1964 à titre de contrepartie de la cession et de la vente d'échantillons et de matériel publicitaire à l'appelante, ce qui a réduit à \$5,030.31 la somme que le Ministre cherche à inclure dans le revenu imposable pour l'année fiscale en question. L'objet du présent appel est la nature de ces versements effectués par l'appelante à la société de personnes: la Cour doit déterminer s'il s'agit d'une dépense d'exploitation normale résultant de la résiliation du contrat avec la société de personnes et, par suite, d'une dépense faite par l'appelante pour gagner un revenu ou si, au contraire, il s'agit d'une dépense en capital visant à assurer des revenus durables à l'entreprise.

L'appelante a commencé son activité en janvier 1964: elle a engagé deux vendeurs et nommé un représentant à Vancouver et vers le

distributors for Sten-C-Labl products. Sales of Sten-C-Labl increased dramatically from \$58,804 in 1963 to \$118,501 in 1964, \$170,603 in 1965, \$242,345 in 1966 and \$285,129 in 1967 and appellant no longer had to pay the 40% discount. On December 31, 1963 appellant acquired the Elliott Business Machine Company which sold a machine operating with a paper stencil which is quite extensively used. It had a plant in Lachine and a sales office in Toronto and the Elliott company in the United States was a subsidiary of appellant's parent company. Elliott sold directly to the retail trade so had a staff of salesmen of its own and in April 1964 the Sten-C-Labl sales were turned over to Elliott to handle through them. Mr. Staines insisted, however, that when he decided to terminate the arrangement with the partnership this had nothing to do with the acquisition of the Elliott Business Machine Company. They wanted to retain the knowledge of Mr. Chapman and his familiarity with selling the Sten-C-Labl product, as appellant, at that time, had no experience in selling to the retail trade and wished his assistance during the transition period.

On these facts appellant argued that although the partnership was the sole distributor of Sten-C-Labl products until appellant itself entered into this field after the acquisition of Sten-C-Labl Inc. by its parent company, the partnership had nevertheless never been given an exclusive agency and there was nothing to prevent appellant from selling the product directly or appointing other distributors or agents as it chose. On the basis of equity, however, and in line with the jurisprudence on this, for example the Ontario case of *Robinson v. Galt Chemical Products Ltd.* [1933] O.W.N. 502, it was reasonable to make some payment to the partners on termination of the business relationship with them and this was the primary reason for the payments made by appellant. Other arrangements, such as taking over the accounts receivable of the partners, buying their office equipment, advertising material and circulars and customers' lists and requiring a restrictive covenant not to compete for three years during

mois de mars 1964 elle avait quinze distributeurs de l'article Sten-C-Labl. Les ventes de Sten-C-Labl sont montées en flèche, passant de \$58,804 en 1963 à \$118,501 en 1964, \$170,603 en 1965, \$242,345 en 1966 et finalement \$285,129 en 1967, et l'appelante s'est trouvée libérée de l'obligation de verser la commission de 40%. Le 31 décembre 1963, l'appelante a acheté la Elliott Business Machine Company qui vendait une machine utilisant un stencil très répandu. Cette dernière possédait une usine à Lachine et des bureaux commerciaux à Toronto. Aux États-Unis, la Elliott Company était une filiale de la société mère de l'appelante. La Elliott vendait directement aux détaillants et elle possédait de ce fait sa propre équipe de vendeurs; en avril 1964, les ventes de Sten-C-Labl ont été confiées à la Elliott. M. Staines a cependant insisté sur le fait qu'il n'y avait aucun rapport entre sa décision de résilier le contrat avec la société de personnes et l'acquisition de la Elliott Business Machine Company. Il a cherché à bénéficier des connaissances et de l'expérience de M. Chapman dans la vente de l'article Sten-C-Labl puisque l'appelante n'avait à l'époque aucune expérience de la vente aux détaillants et désirait s'assurer les services de M. Chapman au cours de la période transitoire.

Sur ces faits, l'appelante a soutenu que la société de personnes était l'unique distributrice des articles Sten-C-Labl avant l'arrivée de l'appelante elle-même sur le marché après l'acquisition de la Sten-C-Labl Inc. par sa société mère mais que la société de personnes n'avait cependant jamais obtenu un contrat de représentation exclusive et que rien n'empêchait l'appelante de vendre cet article directement ou de nommer d'autres distributeurs ou représentants, selon qu'elle le jugeait à propos. Cependant, d'après l'équité et la jurisprudence en la matière, par exemple, l'affaire *Robinson c. Galt Chemical Products Ltd.* [1933] O.W.N. 502, il était raisonnable de verser une indemnité aux deux associés à la résiliation du contrat commercial passé avec eux et il s'agit-là de la raison principale de l'indemnité versée par l'appelante. Les autres arrangements, tels que la reprise des effets à recevoir de la société de personnes, l'achat du matériel de bureau, du matériel publicitaire, des brochures et des listes de clients

which the partners would still be drawing payments from appellant, were merely incidental to this primary objective. With respect to the customers' lists, it never actually received any as such nor did it require them since Mr. Chapman had, since August 1962, been working on appellant's premises with stenographic and accounting help furnished to him by appellant who shipped the merchandise orders directly to the customers. After a year and one-half of this method of operation appellant was well aware of who the customers were and did not require this information from the partners nor was any specific sum allocated out of the amount paid to pay for any such lists. The fact that Mr. Staines had recorded the payment in the company's book as a payment for customers' lists cannot alter the true nature of the matter. See *The Seaham Harbour Dock Company v. Crook (H.M. Inspector of Taxes)* 16 T.C. 333 where Lord Hanworth stated at page 347:

... the mere mode of payment or method of accounting does not alter the character of the sums received; . . .

and again at page 345 where he stated:

We are therefore compelled to look at the substance of the matter. . . .

Appellant also argued that there could be no question of the purchase of goodwill from the partners. Any goodwill resulting from the operations of the partnership accrued to the name "Sten-C-Lab1", which as it belonged to appellant's parent company and not to the partnership, had no value to the partnership. Any personal goodwill which Mr. Chapman had by virtue of his contact with customers in the trade was paid for by appellant when it engaged him for three months at a salary to train its salesmen and assist them in meeting the customers and learning his methods of operating. This is clear from the terms of the letter appointing him. In any event it has been well settled that goodwill cannot be evaluated separately for tax purposes when a business is purchased as a going concern even if the purchase price is broken down so as to show an item for goodwill (see *Southam*

ainsi que la clause de non-rétablissement interdisant aux deux associés toute concurrence pendant les trois années pour lesquelles l'appelante devait verser une indemnité n'étaient que des mesures accessoires à cet objet principal. Quant aux listes de clients, elles n'ont jamais été remises comme telles à l'appelante et celle-ci ne les a jamais réclamées étant donné que M. Chapman a travaillé à partir d'août 1962 dans les locaux de l'appelante en utilisant les services de secrétariat et de comptabilité de celle-ci et puisque l'appelante expédiait directement les marchandises aux clients. L'appelante a pratiqué ce système pendant un an et demi. A ce moment, elle connaissait parfaitement les clients et il lui était inutile de demander ces renseignements aux associés. Aucune somme n'a donc été affectée spécialement au paiement de ces listes. Le fait que M. Staines a inscrit le paiement dans les livres de la compagnie à titre de contrepartie des listes de clients ne modifie en rien la véritable nature de cette somme. Voir l'affaire *The Seaham Harbour Dock Company c. Crook (H.M. Inspector of Taxes)* 16 T.C. 333: Lord Hanworth a déclaré à la page 347:

[TRADUCTION] . . . le mode de paiement ou le système de comptabilité ne modifient pas la nature des sommes perçues; . . .

Et à la page 345:

[TRADUCTION] Nous sommes donc amenés à examiner la véritable nature de l'objet . . .

L'appelante soutient d'autre part que l'on ne saurait prétendre qu'elle a acheté l'achalandage de la société de personnes. La valeur d'achalandage résultant du commerce de la société de personnes s'attache au nom commercial «Sten-C-Lab1» et vu que ce dernier appartient à la société mère de l'appelante et non à la société de personnes, la valeur d'achalandage est nulle pour cette dernière. La valeur d'achalandage attachée à M. Chapman de par ses contacts avec la clientèle a été compensée par l'appelante lorsque celle-ci l'a engagé moyennant un salaire pendant trois mois afin qu'il forme ses vendeurs, leur ménage des entrevues avec les clients et leur enseigne des méthodes de travail. Ces conclusions se dégagent clairement de la lettre d'engagement. Il est par ailleurs constant que l'achalandage d'une société ne peut être évalué séparément aux fins d'impôt lors de la

Business Publications Ltd. v. M.N.R. [1966] Ex.C.R. 1055 and the cases referred to therein including *Dominion Dairies Ltd. v. M.N.R.* [1966] C.T.C. 1, *Schacter v. M.N.R.* [1962] C.T.C. 437 and *Trego v. Hunt* [1896] A.C. 7). Those cases decided that the nature of the expense was a capital expense since the businesses in question had been purchased as going concerns, whether to carry them on or to close them down and thereby eliminate a competitor. In the present case, however, appellant did not have to acquire the business of the partnership in order to effectively close it down as it had full control in Canada of the sale and distribution of the Sten-C-Labl product which was the sole product sold by the partnership. It would be unrealistic, therefore, to say that the purchase price was paid with the view of eliminating a competitor. Furthermore, the fact that there was a restrictive covenant included in the agreement does not alter the true nature of the transaction, as a similar situation existed in the case of *Anglo-Persian Oil Company, Limited v. Dale (H.M. Inspector of Taxes)* 16 T.C. 253. In that case, which appellant relied on strongly, the company had appointed an agent for a period of years but eventually cancelled this for a lump sum payment when it became apparent that the commissions being earned by the agent were much higher than what had been anticipated. It was held that although the payment was a large one (£300,000) this was properly deductible for income tax. In rendering judgment in that case, Lord Romer stated at pages 275-76:

I can find no indication that any enduring advantage to the Company's trade from a capital point of view was being sought, nor was it suggested that any such advantage would be gained in fact. It is true that the committee of directors appointed to negotiate with Strick, Scott & Co. reported on the 28th September, 1922, that, in addition to the large saving to the Company that would be effected by the cancellation of the contract with them, there would be other material advantages, but the committee did not explain what those advantages would be. They might well have been, and probably were, merely revenue advantages. For myself at any rate, I cannot see what other advantages could accrue to the Company from the cancellation. The result would

vente d'une entreprise active et cela même si le prix total est ventilé de manière à prévoir un poste d'achalandage (voir l'affaire *Southam Business Publications Ltd. c. M.R.N.* [1966] R.C.É. 1055 ainsi que les affaires y mentionnées: *Dominion Dairies Ltd. c. M.R.N.* [1966] C.T.C. 1, *Schacter c. M.R.N.* [1962] C.T.C. 437 et *Trego c. Hunt* [1896] A.C. 7). Dans ces affaires, la Cour a jugé qu'il s'agissait d'une dépense de capital vu que la vente avait porté sur des entreprises actives, achetées soit pour en continuer l'exploitation, soit pour leur faire cesser leur activité et éliminer par là-même des concurrents. Toutefois, dans la présente affaire, il n'était pas nécessaire à l'appelante d'acquérir la société de personnes pour lui faire cesser son activité puisqu'elle avait au Canada le contrôle absolu des ventes et de la distribution de l'article Sten-C-Labl, le seul article vendu par la société de personnes. Par conséquent, il est impensable de soutenir que le prix de vente a été payé dans le but d'éliminer un concurrent. D'autre part, la clause de non-rétablissement ne modifie aucunement la véritable nature de la transaction. Un problème semblable s'est posé dans l'affaire *Anglo-Persian Oil Company, Limited c. Dale (H.M. Inspector of Taxes)* 16 T.C. 253, sur laquelle l'appelante s'appuie fortement. Dans cette affaire, une compagnie a nommé un représentant pour un certain nombre d'années mais a finalement mis fin au contrat contre une indemnité forfaitaire lorsqu'elle s'est rendue compte que les commissions perçues par son représentant étaient beaucoup plus fortes que prévu. La Cour a décidé que la somme était régulièrement déductible de l'impôt sur le revenu bien que celle-ci ait été considérable (£300,000). Lord Romer a déclaré dans son jugement (pages 275-76):

[TRADUCTION] Aucun élément ne me permet de penser que la compagnie ait recherché une plus-value de capital durable; on n'a d'ailleurs pas prétendu que cette plus-value serait réalisée dans les faits. Il est vrai que les administrateurs mandatés pour négocier avec la Strick, Scott & Co. ont rapporté le 28 septembre 1922 que la résiliation du contrat ferait faire des économies considérables à la compagnie, et qu'elle lui procurerait en plus d'autres avantages mais ils n'ont pas précisé en quoi ceux-ci pourraient consister. Ils pouvaient simplement consister en une augmentation des revenus: c'est l'hypothèse la plus probable. En ce qui me concerne, je ne vois pas de toute façon quelles autres plus-values la compagnie aurait pu retirer de cette résilia-

merely be that the Company would be represented in the East by agents other than Strick, Scott & Co., for it is obvious that being a corporation it must have agents of some sort out there. Those agents would no doubt be employed on terms more favourable to the Company than those contained in the agreement of the 6th May, 1914, and it may well be that the Company would retain a greater measure of control over such agents than they could over Strick, Scott & Co. All this would lead to the economy and saving in working expenses spoken of by Lord Inchcape. Of any further advantage than this there is no evidence. Except for the change of agents and for all that I know to the contrary, the business of the Company continued exactly as it was before the change. I cannot find that any advantage or benefit either positive or negative accrued to the capital of the Company by the expenditure of the £300,000. All the advantage and benefit that it brought seems to have been merely of a revenue character.

A similar finding was made in the case of *B.W. Noble, Ltd. v. Mitchell (H.M. Inspector of Taxes)* 11 T.C. 372, where a substantial lump sum payment of £19,500 was paid to a director who had been appointed for life but was being asked to resign. He also owned valuable shares of the company and participating notes and as part of the agreement sold the shares to the other directors at par and surrendered his participating notes. In this case, Rowlatt J. said at page 414:

I should not have much difficulty if this were a question of paying a month's wages or six months' wages in lieu of notice to an employee who, the employer had found, from the business point of view, could not possibly be retained because he was turning away custom. I should not have much difficulty about that. But here we have very special facts and very big figures, and the question is whether there is anything in these facts that makes a difference. . . . It seems to me that they paid all this sum—although the circumstances are very peculiar—simply to get rid of the Director. These other items came in, but they only came in as enhancing the measure of the claim which they had to deal with. It is true that in the agreement it is said that he agreed with the company to transfer the shares at their face value to his co-directors; and that he undertook to surrender his profit-sharing certificates to the Company or as they should direct; but I think that is only putting into the agreement the obligation upon him, as he was being paid in respect of these heads of damage, that he would deal with them on the footing which formed the basis of his payment, namely, that he should part with these pieces of property. I do not think it can be said that there are two things in this payment: First of all, a compensation for the loss of his salary, and secondly, independently, a buying of the shares and a buying of his profit-sharing certificates. I do not think that is the view of it. I think the whole sum was a sum paid to him to induce him to go—to get rid of him, in other

tion. Le seul résultat serait simplement que la compagnie serait représentée dans l'Est par une société autre que la Strick, Scott & Co. car il est clair qu'en tant que personne morale elle devait être représentée d'une façon ou d'une autre dans cette partie du pays. Ces représentants allaient être sans aucun doute employés à des conditions plus favorables à la compagnie que celles qui étaient prévues par le contrat du 6 mai 1914 et la compagnie allait vraisemblablement se réserver sur ces nouveaux représentants un contrôle plus grand que celui qu'elle avait sur la Strick, Scott & Co. Tous ces facteurs aboutiraient à des économies et à des diminutions des charges d'exploitation mentionnées par Lord Inchcape. Nous n'avons aucune preuve de l'existence de quelque autre avantage. A ma connaissance, si l'on excepte la substitution de représentants, l'activité de la compagnie restait exactement la même. Je ne trouve aucune plus-value ou moins-value de capital résultant de la dépense de ce £300,000. Le seul avantage me semble être une augmentation des revenus.

La Cour a tiré une conclusion semblable dans l'affaire *B.W. Noble, Ltd. c. Mitchell (H.M. Inspector of Taxes)* 11 T.C. 372: dans cette affaire, une somme de £19,500 a été versée à un administrateur nommé à vie à qui on a demandé de démissionner. Celui-ci possédait par ailleurs un nombre important d'actions de la compagnie ainsi que des obligations participantes: dans le cadre du contrat les actions ont été vendues à la valeur nominale aux administrateurs et les obligations ont été cédées à la société. Dans cette affaire le juge Rowlatt a déclaré (page 414):

[TRADUCTION] S'il n'était question que du paiement d'un salaire d'un mois ou de six mois afin de compenser le renvoi d'un employé qui, selon l'opinion de son employeur, ne peut être gardé plus longtemps parce qu'il détourne la clientèle de l'entreprise, il s'agirait-là d'un cas très simple. En l'espèce, les faits sont tout à fait particuliers et les sommes en cause sont très considérables; il s'agit donc de déterminer si ces faits sont susceptibles de produire un effet spécial. . . . A mon avis on a versé cette somme considérable (bien que ce soit dans des circonstances très particulières) dans le simple but de se débarrasser de l'administrateur. A cela sont venus s'ajouter d'autres éléments qui ne sont intervenus que pour renforcer les mesures que la société devait prendre. Il est exact que l'accord stipule que l'administrateur a convenu avec la compagnie de transférer ses actions à leur valeur nominale aux autres administrateurs et qu'il s'est engagé d'autre part à céder ses certificats de participation à la compagnie ou à tout dépositaire désigné par elle. J'estime toutefois que cette stipulation n'est que l'expression de l'obligation qui reposait sur lui, du fait qu'il avait été dédommagé au titre de ces pertes, de se comporter avec la compagnie conformément à ce que celle-ci attendait de l'indemnité qu'elle avait versée, savoir la cession de ces valeurs mobilières. Je ne pense pas que l'on puisse décomposer cette somme en deux éléments: une indemnité au titre de la perte de salaire et le prix d'achat des actions et des obligations participantes. Je crois que cette interprétation est fautive.

words. Therefore it seems to me that this was a business expense.

Now comes the question of whether it was a capital expense. I do not think the cases in which there was a question of a lump sum payment to avoid a recurring business expense have anything to do with this case. There is no question here of a recurring business expense or payment of a capital sum to get rid of it. I do not think that is the point of view from which one approaches this case. I do not think it is on that ground that the subject can successfully argue that this is not a capital expense. But is it a capital expense on any ground? As Lord Cave points out, again in the case of *Atherton v. British Insulated and Helsby Cables, Limited* (10 T.C. at p. 192), it is a capital expense if you buy an asset or purchase an enduring advantage. This was not that case, or anything like it.

And again at pages 415-16:

It seems to me it is simply this, although the largeness of the figures and the peculiar nature of the circumstances perplex one, that this is no more than a payment to get rid of a servant in the course of the business and in the year in which the trouble comes. I do not think it is a capital expense; and I have already held that it is an expense incurred in the conduct of the business.

In the case of *Johnston Testers Ltd. v. M.N.R.* [1965] C.T.C. 116, Gibson J. made an extensive examination of the jurisprudence in question including the leading British cases of *Atherton v. British Insulated and Helsby Cables, Limited* (*supra*) and *Anglo-Persian Oil Company, Limited v. Dale* (*supra*). He quotes the statement of Lord Cave in the former case at page 192:

But when an expenditure is made, not only once and for all, but with a view to bringing into existence an asset or an advantage for the enduring benefit of a trade, I think there is very good reason (in the absence of special circumstances leading to an opposite conclusion) for treating such an expenditure as properly attributable not to revenue but to capital. [Page 126.]

Rowlatt J., however, in the *Anglo-Persian Oil* case pointed out that there was a fallacy in the use of the word "enduring", and stated [at page 262] that:

What Lord Cave is quite clearly speaking of is a benefit which endures, in the way that fixed capital endures; not a benefit which endures in the sense that for a good number of years it relieves you of a revenue payment.

J'estime au contraire que la somme considérée dans son ensemble était destinée à le pousser à partir. En d'autres termes, on voulait se débarrasser de lui. En conséquence, il m'apparaît que cette somme représente une dépense d'exploitation.

^a Nous devons donc maintenant examiner la question de savoir s'il s'agissait d'une dépense de capital. Je crois que cette affaire est tout à fait différente des cas où une somme globale a été versée pour éliminer une dépense d'exploitation périodique. En l'espèce, il n'est ni question d'une dépense d'exploitation périodique ni du débours de capital visant à éliminer celle-ci. Le problème est mal posé. A mon avis, ce moyen n'est d'aucune utilité à l'assujetti aux fins d'établir qu'il ne s'agit pas en l'espèce d'une dépense de capital. Mais existe-t-il un autre moyen de l'établir? Ainsi que l'a souligné Lord Cave, toujours dans l'affaire *Atherton c. British Insulated and Helsby Cables, Limited* (10 T.C. à la p. 192), il y a dépense de capital lorsque l'entreprise acquiert un actif ou une source de revenus durable. Ce n'est pas le cas en l'espèce et rien de semblable ne s'est produit.

Il ajoute aux pages 415-16:

^d [TRADUCTION] L'importance des sommes en cause et la nature particulière des circonstances peuvent nous laisser perplexes mais il m'apparaît qu'il s'agit simplement d'une dépense faite dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise au cours de l'année de l'apparition du conflit pour libérer l'entreprise d'un employé indésirable. Je ne pense pas qu'il s'agisse d'une dépense de capital et j'ai déjà conclu qu'il s'agit d'une dépense faite dans le cours de l'exploitation de l'entreprise.

Dans l'affaire *Johnston Testers Ltd. c. M.N.R.* [1965] C.T.C. 116, le juge Gibson a fait une étude approfondie de la jurisprudence en question ainsi que de certains arrêts britanniques importants, savoir *Atherton c. British Insulated and Helsby Cables, Limited* (précité) et *Anglo-Persian Oil Company, Limited c. Dale* (précité). Il cite une déclaration de Lord Cave dans l'arrêt *Atherton* (page 192):

[TRADUCTION] Lorsqu'une dépense est faite, non seulement une fois pour toutes, mais en vue de la création d'un actif ou d'un avantage dans l'intérêt durable d'une entreprise commerciale, je crois qu'il y a de bonnes raisons (à défaut de circonstances particulières conduisant à une conclusion opposée) d'assimiler une telle dépense, non pas à une dépense d'exploitation mais à une dépense en capital. [Page 126.]

^h Le juge Rowlatt a cependant fait remarquer dans l'affaire *Anglo-Persian Oil* que le terme «durable» pouvait créer des ambiguïtés. Il a déclaré [à la page 262]:

^j [TRADUCTION] Il est clair que Lord Cave vise un intérêt qui est durable à la manière des immobilisations; ce qualificatif ne signifie pas que l'entreprise est libérée d'une dépense d'exploitation pendant un grand nombre d'années.

He then held that a commutation payment representing future earnings of the agent which were redeemed, were made in the course of and for the purposes of a continuing business. In the case before Gibson J. which, unlike the present case, dealt with the commutation of a contract calling for payments of royalties which would otherwise have continued on annually for some fourteen years, he found at page 128 that the payment was

... to get rid of an onerous annual expense in respect to a business that it proposed to and did carry on, and such payment was made in the course of such continuing business; and that as a result no advantage or benefit either positive or negative accrued to the capital account of the appellant, but instead all the advantage and benefit obtained was of a revenue character and, therefore, the payment was not a capital outlay within the meaning of Section 12(1)(b) of the *Income Tax Act*.

See also the case of *B.P. Australia, Ltd. v. Commissioner of Taxation (Australia)* [1965] 3 All E.R. 209 which referred with approval at page 217 to the case of *Mitchell v. B.W. Noble, Ltd.* (*supra*) and also, at page 223, to the case of *Anglo-Persian Oil Company, Limited v. Dale* (*supra*). With reference to that case, Lord Pearce, who wrote the Privy Council judgment, stated [at p. 223]:

It paid the agent company £300,000 cash in consideration of the agency agreement being terminated. It was held by ROWLATT, J., that this was a revenue payment, since there was no purchase of goodwill or start of a business, but simply the putting to an end of an expensive method of carrying on the business which remained the same, whether the distributive side was in the hands of the oil company itself or its agents. The Court of Appeal affirmed this decision. LAWRENCE, L.J., concluded that

The contract to employ an agent to manage the taxpayer's business in Persia, however, in no sense forms part of the fixed capital of the taxpayer but is a contract relating to the working of the taxpayer's business, the method of managing which may be changed from time to time. Neither the contract itself nor a payment to cancel it would, in my opinion, find any place in the capital accounts of the company.

It justifies the argument that expenditure incurred in making a radical change in the marketing arrangements of a company's organisation need not be a capital payment. It refutes any argument that the bigness of the amounts and the widespread area involved and the finality and extent of the change point automatically to a capital outlay.

Il a ensuite décidé que le rachat d'un contrat à un prix représentant les gains qu'aurait autrement enregistré le représentant de commerce est une dépense faite dans le cours des affaires de l'entreprise aux fins de l'exploitation de l'entreprise. Contrairement à l'affaire qui nous occupe, celle dont a été saisi le juge Gibson portait sur le rachat d'un contrat prévoyant le versement de redevances annuelles qui, n'eût été le rachat, auraient continué à être versées pendant encore quelque quatorze années. Le juge a conclu (page 128) que le rachat avait pour objet

[TRADUCTION] ... d'éliminer une dépense annuelle importante relative à une entreprise qu'elle exploitait et qu'elle se proposait de continuer à exploiter et qu'il a été fait dans le cours de l'exploitation de l'entreprise. En conséquence, il n'en a résulté aucune augmentation ou diminution du capital de l'appelante et, au contraire, l'avantage obtenu était un revenu de l'entreprise. Cette dépense ne constitue donc pas un paiement à compte de capital aux termes de l'article 12(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Voir également l'arrêt *B.P. Australia, Ltd. c. Commissioner of Taxation (Australia)* [1965] 3 All E.R. 209, le juge s'appuie sur l'arrêt *Mitchell c. B.W. Noble, Ltd.* (précité), (page 217) et sur l'arrêt *Anglo-Persian Oil Company, Limited c. Dale* (précité), (page 223). Lord Pearce a rendu le jugement du Conseil privé et il a déclaré au sujet de cette dernière affaire [à la p. 223]:

[TRADUCTION] Elle a versé à son agent la somme de £300,000 comptant, en contrepartie de la résiliation du contrat de commission. Le juge ROWLATT a décidé qu'il s'agissait d'une dépense d'exploitation puisqu'il n'y avait eu aucun achat de clientèle ou constitution d'entreprise et puisqu'on avait simplement cessé d'utiliser une méthode d'exploitation trop coûteuse. L'entreprise reste la même, que la compagnie pétrolière se charge elle-même de la distribution ou qu'elle confie cette tâche à des agents. La Cour d'appel a confirmé cette décision. Le juge Lord LAWRENCE a conclu:

Le contrat de louage de services passé avec un agent chargé d'administrer les affaires du contribuable en Perse ne touche en rien des immobilisations de l'entreprise. Il s'agit simplement d'un contrat relatif à l'exploitation de l'entreprise du contribuable et celle-ci peut, à l'occasion, adopter de nouvelles méthodes de gestion. A mon avis, ni le contrat lui-même, ni la contrepartie de sa résiliation ne peuvent être inclus dans le capital de l'entreprise.

Cette proposition appuie la thèse selon laquelle une dépense résultant d'un changement complet des méthodes de commercialisation d'une compagnie ne constitue pas nécessairement une dépense de capital. Elle réfute tout argument voulant que lorsque des sommes importantes sont dépensées, lorsque le secteur visé est très étendu et lorsque les

In the case of *Mandrel Industries, Inc. v. M.N.R.* [1965] C.T.C. 233, which respondent principally relied on, a subsidiary of appellant had granted an exclusive right to distribute its products in Canada for a period of five years. When the subsidiary was wound up and all its assets came into the possession of the appellant, it desired to cancel this distributorship contract which still had three years to run and paid \$150,000 for the assignment of the distributor's rights under it, taking over at the same time virtually the whole staff and sales organization of the former distributor. The headnote, which accurately represents the findings of the Court, held in part:

(i) That the payment, which was made by the appellant to re-acquire the right to sell its own products and to launch its own selling organization in Canada, was made to secure an advantage for the enduring benefit of the appellant's trade, despite the brevity of the unexpired term of the 1956 agreement, and was therefore a capital expenditure;

In rendering judgment, Cattanach J. at page 242 referred to the case of the *Vallambrosa Rubber Co. Ltd. v. Farmer* (5 T.C. 529) in which Lord Dunedin said at page 536:

I do not say this consideration is absolutely final or determinative; but in a rough way I think it is not a bad criterion of what is capital expenditure to say that capital expenditure is a thing that is going to be spent once and for all, and income expenditure is a thing that is going to recur every year.

Applying that dictum to the facts of the case before him, Cattanach J. stated:

What the appellant did here was to make a payment once and for all, with a view to bringing into being an advantage for the enduring benefit of the trade. There is no question that the payment was made once and for all. I also think it is clear that what the payment brought into being was an advantage in that the appellant could operate its own selling operation in Canada without being in breach of its previously existing exclusive sales contract with Electro-Technical Labs. Canada, Ltd.

He goes on to say that it also acquired an existing sales and servicing organization. He finds that although the appellant only acquired the right of commencing selling operations in Canada three years earlier than it otherwise

changements ont une grande envergure et que leur objet est très important, il s'agit nécessairement d'une dépense de capital.

Dans l'arrêt *Mandrel Industries, Inc. c. M.R.N.* [1965] C.T.C. 233, sur lequel l'intimé s'appuie principalement, une filiale de l'appelante a concédé pour cinq ans un droit exclusif de distribution de ses produits au Canada. La filiale a été liquidée et son actif a été cédé à l'appelante: celle-ci a alors cherché à résilier le contrat qui ne venait à échéance que trois ans plus tard. Elle a désintéressé l'agent des droits qu'il avait aux termes de ce contrat en lui versant une indemnité de \$150,000. Par la même occasion, elle a acquis l'ensemble du service et du personnel de son agent. Le sommaire résume bien les conclusions de la Cour et il se lit en partie comme suit:

[TRADUCTION] (i) L'appelante a versé cette somme pour racheter le droit de vendre ses propres produits et d'organiser son propre circuit de commercialisation au Canada. Cette dépense visait à assurer à l'entreprise un avantage durable en dépit de la brièveté de la période qui restait encore à courir sur le contrat de 1956; cette dépense constitue donc une dépense de capital;

Dans son jugement, le juge Cattanach a cité (page 242) l'affaire *Vallambrosa Rubber Co. Ltd. c. Farmer* (5 T.C. 529) dans laquelle Lord Dunedin a déclaré à la page 536:

[TRADUCTION] Je ne dis pas que ce critère est absolu et déterminant. D'une manière générale, toutefois, aux fins de déterminer si une dépense constitue une dépense d'exploitation, je crois qu'il est utile de dire qu'une dépense de capital est unique et qu'une dépense d'exploitation est engagée chaque année.

Appliquant ce dictum aux circonstances de l'affaire dont il était saisi, le juge Cattanach a déclaré:

[TRADUCTION] En l'espèce, l'appelante a versé une somme unique pour assurer un avantage durable à son entreprise. Il est certain que cette somme a été versée une fois pour toutes. A mon avis, il est également clair que cette somme a procuré un avantage à l'appelante: elle lui a permis, en effet, de mettre sur pied son propre service de commercialisation au Canada sans pour cela violer les droits de représentation exclusive qu'elle avait précédemment concédés à l'Electro-Technical Labs. Canada, Ltd.

Il précise ensuite que l'appelante a acquis un service de ventes et d'après-vente. Il conclut que l'appelante a acquis le droit de commercialiser elle-même son produit au Canada trois ans plus tôt qu'elle n'aurait pu le faire autrement

would have, this is sufficient to constitute an "enduring benefit" or to be of a "permanent character", stating at page 243:

These phrases were introduced in some of the judicial dicta on this subject to indicate that an asset or advantage acquired must have enough durability to justify its being treated as a capital asset and the terms are not used synonymously with "everlasting". There have been many instances where an "advantage" has been held to be "enduring" despite the fact that it had a very limited life or duration.

Since he found for the Minister on this issue, Cattanach J. did not find it necessary to consider the question of whether the payment was made solely in consideration of the acquisition or cancellation of the exclusive sales agency or if the appellant received other benefits as well. He does comment that if other benefits were received then the appellant will have failed to discharge the onus of proving the expenditure. In the present case, as previously indicated, I have reached the conclusion that any other benefits received by the appellant were so insignificant as not to affect the outcome of the issue. Primarily, the payment was made for the cancellation of the agreement with the partnership.

Respondent's contentions in the present case must rest on two assumptions: (1) that the partnership was a separate and independent business enterprise of which appellant acquired the assets including customers' lists and goodwill, if any, with a view to winding up this independent enterprise and eliminating competition from it; and (2) that the partnership had an exclusive right to sell the products Sten-C-Labl in Canada and that appellant therefore acquired an enduring benefit by the cancellation of this right. On the facts of this case I do not believe that either assumption is tenable. While in law the partnership maintained a separate corporate existence even while Mr. Chapman was operating out of appellant's business premises in that, although the merchandise was shipped by appellant, it was invoiced to the customers by the partnership and the appellant in turn invoiced the partnership each month for 60% of the amounts of its sales to customers being the amount due to it for the Sten-C-Labl supplies sold by the partnership after deducting the 40% discount allowed to the partnership on such sales, this

mais que cela constitue néanmoins un «avantage durable» et «permanent». Le juge a déclaré à la page 243:

[TRADUCTION] Ces expressions sont apparues dans la jurisprudence pour montrer que le bien ou l'avantage acquis doit être suffisamment durable pour être considéré comme un bien de capital. Mais ces expressions ne signifient pas que le bien doit avoir une «durée illimitée». Les tribunaux ont souvent décidé qu'un avantage avait un caractère «durable», en dépit du fait qu'il n'avait qu'une existence ou une durée très limitée.

Le juge Cattanach a donné raison au Ministre sur ce point et il n'a pas jugé nécessaire d'examiner la question de savoir si la somme était uniquement la contrepartie du rachat ou de la résiliation du contrat d'exclusivité ou si elle avait procuré à l'appelante d'autres avantages. Il a cependant précisé que l'appelante n'aurait pas réussi à s'acquitter de la charge de prouver que cette somme est une dépense d'exploitation si elle en avait tiré d'autres avantages. En l'espèce, comme je l'ai déjà indiqué, je suis arrivé à la conclusion que les avantages subsidiaires sont sans effet sur la nature de la dépense, vu qu'ils sont négligeables. Le principal objet de cette somme était la résiliation du contrat conclu avec la société de personnes.

Dans la présente affaire, la thèse de l'intimé est subordonnée à deux hypothèses: (1) la société de personnes constituait une entreprise distincte et l'appelante a repris son actif, y compris les listes de clients et l'achalandage éventuel, en vue de lui faire cesser son activité et d'éliminer par là même un concurrent; et (2) la société de personnes possédait le droit exclusif de vendre les articles Sten-C-Labl au Canada et par suite, la dissolution du contrat a procuré un avantage durable à l'appelante. Dans les circonstances de cette affaire, ces hypothèses sont insoutenables. En droit, la société de personnes était une entité distincte de l'appelante, même lorsque M. Chapman travaillait dans les locaux de l'appelante, puisque, même si la marchandise était expédiée par l'appelante, elle était facturée au client par la société de personnes. L'appelante facturait ensuite chaque mois à la société de personnes 60% des ventes de Sten-C-Labl, soit le pourcentage qui lui était dû au titre de la vente du produit Sten-C-Labl par la société de personnes après retranchement de la commission de 40% due à cette dernière. Il n'en reste

does not alter the fact that after August 1962 when appellant commenced manufacturing the Sten-C-Labl products in Canada and advised the partnership that henceforth it could no longer buy them from the American company but only from it, the partnership was operating more or less as an agent of appellant. There is nothing in law to prevent a company from employing another corporation or a partnership as an agent so the fact of the separate existence of the partnership does not alter the true situation. In this respect the facts of the present case very closely resemble those of the *Anglo-Persian Oil* case (*supra*). Furthermore, although the partnership may have been the sole distributors in Canada of Sten-C-Labl until appellant itself commenced distributing, there is no justification for the assumption that the partnership at any time had an exclusive agency. In fact this was denied by Mr. Staines and there is no evidence to the contrary. The present case can therefore clearly be distinguished from the *Mandrel* case (*supra*) in which the taxpayer could only enter into the business itself by terminating the exclusive agency. In the present case appellant could commence direct sales or appoint other distributors or agents at any time it chose to do so, and, in fact, early in 1964 it did appoint an agent in Vancouver, hired two salesmen and by March 1964 had appointed fifteen distributors. The fact that this was not done before the agreement at the end of 1963 does not indicate that appellant could not have done so earlier.

I therefore find that in the present case appellant by the agreement acquired no rights or advantages of an enduring nature which it did not already have, nor did it benefit from the elimination of a competitor since it had at all times the right to cancel the agreement with the partnership which was not for a fixed term. It is common ground that it was entirely proper to make the payments which it did to the partnership and I find that these were made primarily in order to cancel the rights which the partnership had in its non-exclusive agreement with appellant, whether this is considered as an

pas moins qu'après le mois d'août 1962, époque à laquelle l'appelante a entrepris la fabrication des articles Sten-C-Labl au Canada et a informé la société de personnes qu'elle devait à l'avenir s'approvisionner chez elle et non plus chez la compagnie américaine, la société de personnes agissait alors plus ou moins comme simple agent de l'appelante. La loi n'interdit pas à une compagnie d'employer une autre compagnie ou une société de personnes comme agents et par suite, le fait que la société de personnes ait eu une existence autonome ne modifie pas la véritable situation des parties. Sur ce point, les faits de la présente affaire sont très semblables à ceux de l'affaire *Anglo-Persian Oil* (précitée). De plus, il est possible que la société de personnes ait été, au Canada, le seul distributeur des articles Sten-C-Labl avant que l'appelante ne se charge elle-même de la distribution mais rien ne nous permet de croire que la société de personnes ait, à quelque moment, bénéficié d'un contrat exclusif. En fait, M. Staines l'a nié et nous ne possédons aucune preuve du contraire. La présente affaire se distingue donc nettement de l'affaire *Mandrel* (précitée): dans cette affaire, le contribuable ne pouvait entreprendre de vendre lui-même son produit sans résilier le contrat exclusif. Dans l'affaire qui nous occupe, l'appelante pouvait, à sa guise, commencer à vendre le produit directement aux clients ou engager d'autres distributeurs ou agents et, en fait, au début de 1964, elle a engagé un agent à Vancouver et deux vendeurs et, en mars 1964, elle avait quinze distributeurs. Le fait que l'appelante ne l'a fait qu'après le contrat conclu à la fin 1963 ne signifie pas qu'elle n'aurait pas pu le faire plus tôt.

En conséquence, je conclus en l'espèce que le contrat n'a conféré à l'appelante aucun droit ou avantage de nature durable qu'elle ne possédait déjà, et que l'appelante n'a pas, non plus, bénéficié de l'élimination d'un concurrent, puisqu'elle a toujours eu le droit de mettre fin au contrat conclu avec la société de personnes, celui-ci ne portant sur aucune période déterminée. Les parties sont convenues qu'il était tout à fait légitime de verser une indemnité à la société de personnes et je conclus que ces versements avaient pour objet d'éteindre les droits de la société de personnes aux termes du contrat

agency agreement or not, so that appellant could thereby earn additional income by being relieved of the necessity of providing the merchandise in question at a 40% discount, and in view of a change in its business policy whereby it now proposed, in addition to selling to distributors, to sell directly to the retail trade which it at all times had had a right to do. It was simply a change in the method of appellant's business operations made with a view to earning increased income as in the *B.P. Australia* case (*supra*). The payments made to the partnership as a result of this were therefore properly deductible as an expense made with a view to earning income. Appellant's appeal against the decision of the Tax Appeal Board is therefore maintained, with costs.

simple que celle-ci avait passé avec l'appelante, que ce contrat soit ou non considéré comme un contrat de représentation, de manière à permettre à l'appelante d'augmenter son revenu du fait qu'elle n'était plus obligée de fournir les articles en question en consentant une remise de 40%. Cette opération correspondait en outre à une orientation différente de la politique de l'entreprise: elle se proposait, de vendre directement au commerce de détail, ce qu'elle a toujours eu le droit de faire, en plus de fournir les distributeurs. Il s'agit-là d'un simple changement dans la méthode d'exploitation de l'appelante visant à augmenter le revenu de celle-ci, comme dans l'affaire *B.P. Australia* (précitée). Les sommes versées à ce titre à la société de personnes sont donc régulièrement déductibles à titre de dépense d'exploitation faite dans le but de gagner un revenu. L'appel de la décision de la Commission d'appel de l'impôt est donc accueilli avec dépens.