

MacMillan Bloedel (Alberni) Limited (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Trial Division, Collier J.—Vancouver, B.C.,
December 13, 1972; Ottawa, May 10, 1973.

Income tax—“Income from logging operations”, mean-
ing—Interest on borrowed money—Income Tax Act, s. 41A.

Initial cost of new tires—Whether business expense or
capital outlay—Income Tax Act, s. 12(1)(a).

Held, interest paid to a logging company (1) by a pulp and
paper company on money borrowed to purchase its mill, and
(2) by independent loggers on money borrowed by them, is
not “income . . . from logging operations” within the mean-
ing of section 41A of the *Income Tax Act*.

New tires which came with the trucks are all part of units
shown as capital cost and the appellant cannot deduct them
as a business expense.

APPEAL.

COUNSEL:

P. Thorsteinsson and *C. Sturrock* for
appellant.

W. Hobson for respondent.

SOLICITORS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little and *O’Keefe*,
Vancouver, for appellant.

Deputy Attorney General of Canada for
respondent.

COLLIER J.—This appeal was heard at the
same time as another appeal (*MacMillan Bloe-
del Industries Limited v. Minister of National
Revenue*, T-1634-71). In this case there are two
points to be decided. In the other case there is
only one point to be decided but it is identical to
one of the points in this appeal. To that extent it
was agreed that the evidence adduced would be
common to both appeals.

I shall deal first with the issue peculiar to this
appeal: whether amounts of interest received by
the appellant in 1966 and 1967 ought to be

MacMillan Bloedel (Alberni) Limited (Appelante)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

^a Division de première instance, le juge Collier—
Vancouver (C.-B.), le 13 décembre 1972;
Ottawa, le 10 mai 1973.

^b *Impôt sur le revenu*—Signification de «revenu d’opérations
forestières»—Intérêt sur des fonds empruntés—Loi de l’im-
pôt sur le revenu, art. 41A.

Coût initial de nouveaux pneus—S’agit-il de dépenses d’ex-
ploitation ou de dépenses de capital—Loi de l’impôt sur le
revenu, art. 12(1)a).

^c *Arrêt*: l’intérêt, versé à une compagnie s’occupant d’opé-
rations forestières (1) par une compagnie de pâte et de
papier sur l’argent emprunté pour l’achat de son usine et (2)
par des bûcherons pour l’argent qu’ils ont emprunté, n’est
pas un «revenu . . . tiré d’opérations forestières» au sens de
l’article 41A de la *Loi de l’impôt sur le revenu*.

^d Les nouveaux pneus qui équipaient les camions, font
partie des unités au titre du coût en capital et l’appelante ne
peut les déduire à titre de dépenses d’exploitation.

APPEL.

AVOCATS:

e

P. Thorsteinsson et *C. Sturrock* pour
l’appelante.

W. Hobson pour l’intimé.

f

PROCURÉURS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little et *O’Keefe*,
Vancouver, pour l’appelante.

g

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

^h LE JUGE COLLIER—Le présent appel a été
entendu en même temps qu’un autre appel, à
savoir l’affaire *MacMillan Bloedel Industries
Limited c. Le ministre du Revenu national*, n°
T-1634-71. En l’espèce présente, la Cour doit
trancher deux questions. Dans l’autre espèce, il
ne s’en pose qu’une seule, mais elle est identi-
que à l’une de celles du présent appel. On a
donc convenu que, dans la mesure de cette
identité, le dossier des preuves serait le même
pour les deux appels.

ⁱ Je dois en premier lieu traiter de la question
propre au présent appel, soit celle de savoir si
l’appelante doit, dans le calcul du crédit ou des

included in its income for the purpose of calculating logging tax deductions or credit pursuant to section 41A of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 and amendments.

Counsel have agreed that the relevant statutory provisions are as follows:

41A. (1) There may be deducted from the tax otherwise payable by a taxpayer under this Part for a taxation year an amount equal to the lesser of

(a) $\frac{2}{3}$ of any logging tax paid by the taxpayer to the government of a province in respect of income for the year from logging operations in the province; or

(b) $6\frac{2}{3}\%$ of the taxpayer's income for the year from logging operations in the province referred to in paragraph (a).

(2) In subsection (1),

(a) "income for the year from logging operations in the province" has the meaning given to that expression by regulation;

Regulation 700(1):

700. (1) . . . "income for the year from logging operations in the province" means the aggregate of

(d) where standing timber is cut in the province by the taxpayer or logs cut from standing timber in the province have been acquired by the taxpayer, if the taxpayer operates a sawmill, pulp or paper plant or other place for processing logs in Canada, the income of the taxpayer for the year from all sources minus the aggregate of

(i) his income from sources other than logging operations and other than the processing and sale by him of logs, timber and products produced therefrom,

The precise point is whether the interest was income from sources other than logging operations and ought to have been deducted from the calculation in order to arrive at the logging tax credit. The appellant did not deduct the amounts. The Minister by re-assessment did so.

Prior to January 1, 1966, the appellant (under a slightly different name) carried on integrated logging operations on Vancouver Island. It controlled timberlands and carried on logging, a sawmill, a shingle and plywood plant, and a pulp and paper mill, all in the Alberni area. For

déductions d'impôt sur les opérations forestières en application de l'article 41A de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148 et modifications, inclure dans son revenu les intérêts qu'elle a reçus en 1966 et 1967.

On s'accorde à reconnaître que les dispositions législatives applicables sont les suivantes:

41A. (1) Il peut être déduit de l'impôt autrement payable par un contribuable sous le régime de la présente Partie pour une année d'imposition un montant égal au moindre des deux montants suivants:

a) les deux tiers de tout impôt sur les opérations forestières payé par le contribuable au gouvernement d'une province à l'égard du revenu pour l'année tiré des opérations forestières dans la province; ou

b) les six et deux tiers p. 100 du revenu du contribuable pour l'année tiré des opérations forestières dans la province, dont fait mention l'alinéa a).

(2) Au paragraphe (1), l'expression

a) «revenu pour l'année tiré des opérations forestières dans la province» a le sens que les règlements y attribuent;

Règlement 700(1):

700. (1) . . . l'expression «revenu pour l'année tiré d'opérations forestières dans la province» désigne l'ensemble des montants suivants:

d) Lorsque le contribuable a coupé du bois en état dans la province ou a acquis des billes provenant de bois en état dans la province, s'il exploite une scierie, usine de pâte ou papier ou autre lieu de transformation de billes au Canada, son revenu de toutes provenances pour l'année moins l'ensemble

(i) de son revenu de provenances autres que les opérations forestières et que la transformation et vente par lui de billes, bois et de leurs sous-produits,

Plus précisément, il s'agit de savoir si ces intérêts constituaient un revenu de provenances autres que les opérations forestières et s'il y avait lieu de les déduire du calcul pour obtenir le crédit d'impôt sur les opérations forestières. L'appelante n'a pas déduit ces sommes, mais par contre le Ministre l'a fait dans sa nouvelle cotisation.

Avant le 1^{er} janvier 1966, l'appelante (sous un nom légèrement différent) se livrait à des opérations d'exploitation forestière intégrée sur l'île de Vancouver. Elle avait l'usufruit de certaines terres boisées et exploitait une entreprise forestière, une scierie, une usine de contre-plaqué et

reasons not relevant to this case it sold as a going concern its pulp and paper mill to a wholly owned subsidiary, Alberni Pulp and Paper Ltd. Thereafter the latter company carried on the pulp and paper operation. The purchase price was \$76,077,140.18. A demand promissory note dated December 30, 1966 was given for that amount by the purchaser to the vendor. The interest rate was 6%.

In 1966 the sum of \$4,564,628 interest was paid. In 1967, the sum of \$4,552,300 was paid. In 1966 as well the appellant received amounts totalling \$2,625 described as interest from loans to independent loggers and other miscellaneous rental income. In 1967 these sums amounted to \$1,659. The respondent in his re-assessment deducted all of these amounts for the years in question.

Counsel for the appellant contends it is not sufficient to look at the mere receipt or description of the money, and from that to say it was income of the taxpayer "... from sources other than logging operations . . ." and therefore must be deducted from its total income. Counsel contends one must look through the transaction and determine the real source of the funds. In this case it is said the real source was from the logging operations of the purchaser subsidiary and the other payers of interest or rent. Reference is made to two cases in support of the contention that one may look beyond the mere receipt of income in order to characterize its source. (*M.N.R. v. Hollinger North Shore Exploration Company, Limited* [1963] S.C.R. 131; *Bessemer Trust Company and Ogden Phipps as Trustee (1957 Trust) v. M.N.R.* [1972] F.C. 1176 (reversed on appeal [1972] F.C. 1398).) Those two cases are quite different on their facts and on the sections of the *Income Tax Act* under consideration. I do not find them of much assistance in respect of the issue here.

de bardeaux et une usine de pâte et de papier, le tout dans la région d'Alberni. Pour des motifs qui sont ici sans intérêt, elle a vendu, alors qu'elle se trouvait en pleine activité, son usine de pâte et de papier à une filiale en propriété exclusive, l'Alberni Pulp and Paper Ltd. Par la suite, cette dernière compagnie a continué l'exploitation de l'entreprise de pâte et de papier. Le prix de vente s'est élevé à \$76,077,140.18.

b L'acquéreur a consenti au vendeur un billet à ordre de ce montant, payable à vue et daté du 30 décembre 1966. Le taux d'intérêt était de 6%.

c En 1966, on a versé un intérêt de \$4,564,628. En 1967, on a versé \$4,552,300. En 1966, l'appelante a également reçu des sommes totalisant \$2,625, présentées comme des intérêts provenant de prêts à des bûcherons indépendants et de loyers divers. En 1967, ces sommes ont atteint \$1,659. L'intimé a, dans sa nouvelle cotisation, déduit toutes ces sommes pour les années en question.

e L'avocat de l'appelante soutient qu'il ne suffit pas de constater à quel titre apparent la somme est reçue et de conclure à partir de là qu'il s'agissait d'un revenu du contribuable «de provenances autres que les opérations forestières . . .» et qu'en conséquence, elle doit être déduite du revenu global. Il prétend que l'on doit examiner la nature de l'opération et déterminer la provenance véritable des fonds. En l'espèce, les opérations forestières, tant de la filiale acheteuse que des autres débiteurs d'intérêts ou de loyers, en ont constitué la véritable provenance. Il cite deux arrêts à l'appui de la prétention selon laquelle il est possible de pousser l'examen au-delà du simple titre auquel un revenu est perçu pour en qualifier la provenance. (*M.R.N. c. Hollinger North Shore Exploration Company, Limited* [1963] R.C.S. 131; *Bessemer Trust Company et Ogden Phipps en qualité de fiduciaire (fiducie de 1957) c. M.R.N.* [1972] C.F. 1176 (infirmé en appel [1972] C.F. 1398).) Ces deux affaires sont complètement différentes quant à leurs faits et quant aux articles de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui y sont examinés. J'estime qu'elles ne sont pas d'un grand secours en ce qui concerne la question en litige en l'espèce.

It seems to me the appellant's contention can be answered in a number of ways.

(1) There is no evidence that the monies paid were actually generated by logging operations. The large amounts paid by the subsidiary company may, for all I know, have come from bank loans. I think, however, it is fair to infer the monies paid were realized from the proceeds of logging operations.

(2) I shall assume the monies paid to the appellant were all realized from logging operations carried on by the purchaser and the borrowers or renters. As I interpret subparagraph 700(1)(d)(i), the income which need not be deducted is income which came from logging operations carried on by the taxpayer (in this case the appellant and not the subsidiary company). Here the appellant did not process logs or timber and sell the products produced. The subsidiary did and the income referred to in the subparagraph was its income, not "his" income ("his" meaning in this case the appellant).

(3) I cannot think it was intended that the income to be deducted by the taxpayer by virtue of the subparagraph in question should be determined by the particular type of business carried on by some third person or company which is indebted to the taxpayer and out of those third person profits payment of those debts is made. Investment income in the everyday sense in which that term is used would seem automatically to be deducted by virtue of the subparagraph, but if the appellant here had invested in the shares of and received dividends from a company in the logging business, then if the appellant's argument is correct, those particular dividends would not be excluded. In my view, the "sources" referred to are the sources carried on or operated by the taxpayer and not some third person.

The appeal in respect of the first issue is therefore dismissed.

I turn now to the second issue here which, as I have said, is the only issue in the other appeal. During 1966 and 1967 the appellant purchased

Il me semble possible de répondre à la prétention de l'appelante de diverses façons.

(1) Rien ne prouve que les sommes versées provenaient véritablement d'opérations forestières. Les sommes importantes versées par la filiale pourraient fort bien provenir de prêts bancaires. Toutefois, je crois qu'on peut raisonnablement supposer que ces sommes ont été prélevées sur les bénéfices d'opérations forestières.

(2) Je tiens pour acquis que les sommes versées à l'appelante ont toutes été tirées d'opérations forestières exécutées par la corporation acheteuse ou par les emprunteurs ou les locataires. Selon mon interprétation de l'article 700(1)d(i), le revenu qu'il n'est pas nécessaire de déduire est celui qui résulte d'opérations forestières exécutées par le contribuable (c'est-à-dire en l'espèce l'appelante, et non la filiale). Or, c'est la filiale et non l'appelante qui a traité des billes ou du bois et vendu leurs sous-produits; et le revenu visé par l'article était donc un revenu de la filiale et non un revenu de l'appelante.

(3) Je ne peux croire que le législateur ait eu l'intention de déterminer le revenu déductible en vertu de ce texte par le contribuable en fonction du genre d'entreprise exploité par une tierce personne, physique ou morale, débitrice du contribuable et qui prélève sur ses bénéfices les sommes qu'elle verse à ce dernier en paiement de sa dette. Il semblerait que le revenu provenant de placements, au sens usuel de cette expression, est automatiquement déduit en vertu de ce sous-alinéa. Toutefois, si l'appelante en l'espèce avait placé des fonds dans les actions d'une compagnie d'exploitation forestière et reçu d'elle des dividendes, ces dividendes ne seraient pas exclus, si l'on accepte la thèse de l'appelante. A mon avis, les «provenances» dont fait mention l'article sont des sources de revenu exploitées par le contribuable et non par un tiers.

L'appel sur le premier point est donc rejeté.

J'aborde maintenant le second point en litige, qui, je l'ai déjà signalé, constitue l'unique objet de l'autre appel. Au cours de 1966 et de 1967,

new logging trucks and other units. These were delivered fitted with tires. The appellant sought to deduct as an expense under paragraph 12(1)(a)¹ the initial cost of the tires. In 1966 this amounted to \$140,350.16, in 1967 the cost was \$52,756.97². The respondent, in his re-assessments, disallowed the deductions and added the amounts into the Class 10 assets of the appellant, on the basis the new tires were part of automotive equipment, and the taxpayer could then, if it desired, claim capital cost allowance under paragraph 11(1)(a) of the Act and section 1100 of the Regulations.

Prior to 1966 the appellant had, in fact, treated new tires which came with new equipment in the way the respondent maintains they should be treated for the years in question. In 1966 the appellant determined that in its logging division where these units operated over very rough roads tires lasted on the average slightly over twelve months. The figures given were 12.2 or perhaps 12.7 months. The initial cost of the tires fitted on the new unit was roughly 10% to 15% of the total cost of the truck (which averaged \$50,000 to \$60,000 each in the years under review).

The appellant contends that because of the short life of the tires on these particular units their initial cost and replacement cost is a recurring annual expense which is deductible. Mr. Rushton, the Manager of the Tax Section of the appellant and its associated companies, and also a chartered accountant, expressed the view that treating the initial cost of the tires as an expense incurred in the year of purchase of the unit was in accordance with ordinary commercial principles or well accepted principles of business and accounting practice. The appellant says its method is in accordance with the "matching" principle, that is the proper matching of revenue and expense in the years in question.

In my view, the method adopted by the appellant here is not a true application of the matching principle. It is not disputed that the logging

l'appelante a acheté des camions forestiers et d'autres machines d'exploitation forestière. Ces véhicules étaient équipés de pneus par le four-nisseur. L'appelante a tenté de déduire à titre de dépense visée par l'article 12(1)a)¹, le coût initial des pneus. En 1966, il s'agissait d'une somme de \$140,350.16 et en 1967 de \$52,756.97². L'intimé, dans ses nouvelles cotisations, a refusé d'admettre ces sommes en déduction et les a ajoutées aux actifs de l'appelante relevant de la catégorie 10, au motif que les nouveaux pneus faisaient partie de l'équipement et que le contribuable pouvait, s'il le souhaitait, réclamer une allocation à l'égard de leur coût en capital, en vertu de l'alinéa 11(1)a) de la loi et de l'article 1100 des Règlements.

Avant 1966, l'appelante avait d'ailleurs considéré les pneus neufs livrés avec l'équipement qu'elle achetait de la façon dont l'intimé soutient qu'il faut les considérer pour les années en question. En 1966, l'appelante a jugé que dans la zone d'exploitation où ces machines étaient employées sur des routes très mauvaises, la vie utile de ces pneus était en moyenne d'un peu plus de douze mois. On a donné les chiffres de 12.2 ou peut-être 12.7 mois. Le coût initial des pneus montés sur une machine neuve variait approximativement entre 10% et 15% du coût total du camion (qui s'élevait en moyenne à \$50,000 ou \$60,000 pièce pour les années à l'étude).

Selon l'appelante, étant donné la courte vie utile des pneus montés sur ces machines en particulier, leur coût initial et leur coût de remplacement constituent une dépense annuelle déductible. Rushton, directeur de la section fiscale de l'appelante et de ses compagnies associées, qui est également comptable agréé, a jugé conforme aux usages du commerce et aux normes courantes de comptabilité de considérer le coût initial des pneus comme une dépense engagée au cours de l'année de l'achat de la machine. L'appelante déclare que sa méthode est conforme au principe d'«équilibre», qui veut que l'on équilibre convenablement les recettes et les dépenses au cours des années en question.

A mon avis, la méthode adoptée par l'appelante en l'espèce ne constitue pas une véritable application de la règle de l'équilibre. On recon-

units are capital assets. They cannot function without tires. It is also admitted there is other equipment or materials that require replacement or repair within the first year. Some examples are fan belts and lubricating oil of various kinds. No attempt has been made by the appellant to claim those items as an initial expense, presumably because the cost is small in respect to the overall cost of the unit. In my view it is purely an arbitrary procedure to segregate these tires from the rest of the unit. This equipment was purchased as a package, not as a number of individual parts later assembled to form an operational machine.

In its financial statements to its shareholders in the years in question the units were all shown as a capital cost, including the initial cost of the tires. It is true that the way a transaction is handled in the books of a taxpayer is not determinative of the result from an income tax point of view. Mr. Rushton conceded that the Minister's contention is in accordance with generally accepted accounting practice. This is further apparent by the way the appellant itself treated the tires in its own financial statements.

It is unnecessary to cite any authority for the proposition that the onus is on the taxpayer to show that the assessment of the Minister is wrong. In this case the assessment by the Minister is based on acceptable commercial principles and generally accepted accounting practices. The appellant has not, in my view, discharged the onus of showing that the use of those methods in this particular case is wrong.

The appeal on this issue is therefore dismissed.

¹ 12. (1) In computing income, no deduction shall be made in respect of

(a) an outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income from property or a business of the taxpayer,

naît que ces machines d'exploitation forestières constituent des biens de capital. Elles ne peuvent fonctionner sans pneus. On reconnaît également l'existence d'autres pièces d'équipement ou d'outillage qui doivent être remplacées ou réparées au cours de la première année; par exemple, les courroies de ventilateurs et les diverses sortes d'huile de graissage. L'appelante n'a nullement essayé de prétendre que ces articles constituaient une dépense initiale, probablement parce que leur coût est faible au regard du coût total de la machine. A mon avis, il est tout à fait arbitraire de distinguer les pneus du reste de la machine. Cet équipement a été acheté comme un tout et non comme un certain nombre de pièces isolées, assemblées par la suite pour fabriquer une machine en état de fonctionner.

Dans les états financiers que l'appelante a remis aux actionnaires au cours des années en question, les machines sont toutes présentées comme des dépenses de capital, y compris le coût initial des pneus. Bien sûr, la façon dont un contribuable traite une opération dans ses livres n'est pas concluante quant à la nature de cette opération du point de vue fiscal. Rushton a reconnu que la prétention du Ministre est conforme à la pratique comptable généralement admise; c'est également ce qui ressort de la façon dont l'appelante elle-même a considéré les pneus dans ses propres états financiers.

Il n'y a pas lieu de rappeler ici la jurisprudence selon laquelle il incombe au contribuable de prouver que la cotisation établie par le Ministre est erronée. En l'espèce, la cotisation est fondée sur les usages du commerce et sur les méthodes comptables généralement admises. L'appelante ne s'est pas, à mon avis, acquittée de la responsabilité de démontrer qu'on était mal fondé d'utiliser ces méthodes en l'espèce.

L'appel est donc rejeté sur ce point.

¹ 12. (1) Dans le calcul du revenu, il n'est opéré aucune déduction à l'égard

a) d'une somme déboursée ou dépensée, sauf dans la mesure où elle l'a été par le contribuable en vue de gagner ou de produire un revenu tiré des biens ou d'une entreprise du contribuable,

² In the other appeal the cost for 1966 was \$109,348.09; for 1967, \$159,471.44.

² Dans l'autre appel, le coût s'élevait à \$109,348.09 pour 1966 et à \$159,471.44 pour 1967.