

T-2523-71

T-2523-71

**Canadian Glassine Co. Ltd. (Appellant)****Canadian Glassine Co. Ltd. (Appelante)**

v.

c.

**Minister of National Revenue (Respondent)****Le ministre du Revenu national (Intimé)**

Trial Division, Heald J.—Ottawa, December 20, 1973 and January 7, 1974.

Division de première instance, le juge Heald—Ottawa, le 20 décembre 1973 et le 7 janvier 1974.

*Income tax—Expenses incurred in constructing pipelines—Deductible as expense for purpose of earning income—Income Tax Act, s. 12(1)(a).**Impôt sur le revenu—Dépenses engagées pour la construction de conduites—Elles sont déductibles à titre de dépenses engagées pour produire un revenu—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 12(1)a.*

The appellant company entered into an agreement with A company under which the latter company constructed steam and pulp pipelines, which remained the property of A company and were used by the appellant company in the course of its business. Toward the cost of construction, the appellant company paid A company the sum of \$268,623 over a period of 25 years and deducted 1/25 of the total sum from income for each year. The Minister disallowed the deductions.

La compagnie appelante conclut un accord avec la compagnie A en vertu duquel cette dernière construisit des conduites de vapeur et de pâte à papier, qui restaient la propriété de la compagnie A et étaient utilisées par la compagnie appelante dans l'exploitation de son entreprise. La compagnie appelante versa à la compagnie A, sur une période de 25 ans, la somme de \$268,623, au titre du coût de construction et, chaque année, déduisit de son revenu 1/25<sup>e</sup> de ladite somme. Le Ministre a rejeté ces déductions.

*Held*, 1. The retention by A company of the possession of subject pipelines disentitled the appellant from claiming cost allowance based on a leasehold interest under section 11(1)(a) of the *Income Tax Act*, and section 1100(1)(b) of the Regulations.

Arrêt: 1. Le fait que la compagnie A ait conservé la possession des conduites en cause, prive l'appelante du droit de demander une allocation à l'égard du coût en capital fondée sur une tenure à bail, conformément à l'article 11(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de l'article 1100(1)b) des Règlements.

2. The expenditure did not constitute moneys expended for a franchise under the provisions of section 11(1)(a) of the *Income Tax Act* and section 1100(1)(c) of the Regulations, under which the company could claim capital cost allowance. *M.N.R. v. Kirby Maurice Co.* [1958] C.T.C. 41, followed.

2. Il ne s'agissait pas de dépenses pour obtenir une concession au sens des dispositions de l'article 11(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de l'article 1100(1)c) des Règlements, en vertu desquels la compagnie pourrait demander une allocation à l'égard du coût en capital. Arrêt suivi: *M.R.N. c. Kirby Maurice Co.* [1958] C.T.C. 41.

3. The expenditure on the subject contracts was made for the purpose of, and resulted in, saving the appellant substantial amounts in raw material costs within the exception provided in section 12(1)(a) of the *Income Tax Act*. It was not an addition to appellant's fixed capital so as to be ineligible for deduction under section 12(1)(b). *British Insulated and Helsby Cables, Ltd. v. Atherton* [1926] A.C. 205; *Anglo-Persian Oil Co. v. Dale* [1932] 1 K.B. 124; *The Queen v. F. H. Jones Tobacco Sales Co.* [1973] F.C. 825, applied.

3. Les dépenses imputables aux contrats en cause avaient pour but de faire économiser à l'appelante des sommes importantes sur le coût des matières premières, ce qui fut le cas, et relèvent donc de l'exception prévue à l'article 12(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Rien n'a été ajouté aux immobilisations de l'appelante, auquel cas il ne pourrait y avoir de déduction en vertu de l'article 12(1)b). Arrêts suivis: *British Insulated and Helsby Cables, Ltd. c. Atherton* [1926] A.C. 205; *Anglo-Persian Oil Co. c. Dale* [1932] 1 K.B. 124; *La Reine c. F. H. Jones Tobacco Sales Co.* [1973] C.F. 825.

4. To defer the writing-off of subject expenditure over a reasonable period of years was in accordance with proper accounting practices. *M.N.R. v. Tower Investment Inc.* [1972] F.C. 454, followed.

4. L'amortissement des dépenses en cause sur un nombre raisonnable d'années est conforme aux usages de la comptabilité. Arrêt suivi: *M.R.N. c. Tower Investment Inc.* [1972] C.F. 454.

The assessments of the appellant for the 1966 to 1969 taxation years were referred back to the Minister for reassessment.

Les cotisations de l'appelante pour les années d'imposition 1966 à 1969 furent déferées au Ministre pour qu'il établisse de nouvelles cotisations.

INCOME tax appeal.

j APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

## COUNSEL:

*R. deWolfe MacKay, Q.C., and Brian A. Crane* for appellant.

*André Gauthier* for respondent.

## SOLICITORS:

*Duquet, MacKay & Co.*, Montreal, for appellant.

*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

HEALD J.—This is an appeal from the income tax assessments of the appellant by the respondent for the taxation years ending in February of 1966, 1967, 1968 and 1969.

The sole issue in the appeal is a determination of the true nature of an expenditure by the appellant in the sum of \$268,623.48 in 1953, which expenditure the appellant, in filing its income tax returns, amortized over a period of twenty-five years, thus deducting 1/25 of said total sum from income in respect of the above mentioned taxation years. The respondent denies that said deductions are proper and accordingly disallowed them in the assessment of the appellant's tax returns for the years under review.

At the commencement of the trial, counsel for both parties filed an Agreement as to Facts to which is attached a number of Exhibits. The Agreement of Facts reads as follows:

With respect to the appeal from the assessments of tax for the Appellant's 1966, 1967, 1968 and 1969 taxation years, the Appellant and the Respondent, for the purposes of this appeal only, admit the following facts:

1. The Appellant was incorporated in 1952 under the Canada Corporations Act.

2. By Agreement dated August 15, 1951 (Exhibit no. 1), between Deerfield Glassine Company Inc. and Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd., Deerfield Glassine Company Inc. undertook, inter alia, to procure the incorporation of the Appellant, and Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. undertook to:

a) Supply to the Appellant 10% of the money from time to time required by the Appellant to complete the construction of its plant and the acquisition of all the machinery and equipment needed for the manufacture of glassine grease-proof papers and other light-weight specialty papers;

## AVOCATS:

*R. deWolfe MacKay, c.r., et Brian A. Crane* pour l'appelante.

*André Gauthier* pour l'intimé.

## PROCUREURS:

*Duquet, MacKay & Cie*, Montréal, pour l'appelante.

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

LE JUGE HEALD—Le présent appel porte sur les cotisations à l'impôt sur le revenu de l'appelante établies par l'intimé pour les années d'imposition se terminant en février 1966, 1967, 1968 et 1969.

La seule question à trancher dans le présent appel porte sur la nature d'une dépense effectuée par l'appelante en 1953 et se chiffant à \$268,623.48; dans ses déclarations d'impôt sur le revenu, l'appelante a amorti ses dépenses sur une période de vingt-cinq ans, en déduisant donc de son revenu 1/25<sup>e</sup> de ladite somme pendant les années d'imposition susmentionnées. L'intimé affirme que de telles déductions ne sont pas admissibles et les a donc rejetées en fixant l'imposition sur la base des déclarations de l'appelante pour les années en cause.

Au début du procès, les avocats des deux parties ont déposé un exposé conjoint des faits auquel fut annexé un certain nombre de pièces. L'exposé conjoint des faits se lit comme suit:

[TRADUCTION] En ce qui concerne l'appel interjeté des cotisations d'impôt de l'appelante pour les années d'imposition 1966, 1967, 1968 et 1969, l'appelante et l'intimé, aux fins de cet appel seulement, admettent les faits suivants:

1. La compagnie appelante fut constituée en corporation en 1952 en conformité de la Loi sur les corporations canadiennes.

2. Par un accord, en date du 15 août 1951, entre la Deerfield Glassine Company Inc. et la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. (pièce n° 1), la Deerfield Glassine Company Inc. a notamment convenu de faire constituer l'appelante en corporation et la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. a convenu de:

a) fournir 10% des sommes nécessaires à l'occasion à l'appelante pour terminer la construction de son usine et acquérir tout l'outillage et l'équipement indispensables à la fabrication de papier cristal semi-sulfuré et autres catégories de papier léger;

b) Sell to the Appellant a certain parcel of land in the City of Quebec;

c) Enter into an agreement (hereinafter called the "Construction Agreement") with the Appellant, whereby Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. would agree to complete, at its own expense, the construction of two underground pipelines from the plant of the Appellant, one for the purpose of carrying the slush pulp to be deliverable from time to time by Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. to the Appellant, the other for the purpose of carrying to the plant of the Appellant the steam to be deliverable from time to time by Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. to the Appellant;

d) Enter into an agreement (hereinafter called the "Pulp Contract") with the Appellant for the supply of slush pulp for a period of 20 years under certain terms and conditions more fully described in the said agreement;

e) Enter into an agreement (hereinafter called the "Steam Contract") with the Appellant for the supply of steam for an initial period of 5 years and subsequently for successive renewal periods of one year each.

4. On April 25, 1952 (Exhibit no. 2), the Appellant entered into an agreement (Construction Agreement) with Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. under, inter alia, the following terms:

a) Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. was to complete, at its own expense, the construction of two underground pipelines from the plant of Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. to the plant of the Appellant, one for the purpose of carrying the slush pulp to be deliverable by Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. to the plant of the Appellant and the other one for the purpose of carrying the steam to be deliverable by Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. to the plant of the Appellant;

b) Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. was to have, free of cost, all necessary rights of access to the property of the Appellant for the construction, repair and maintenance of the two pipelines referred to in the preceding paragraph;

c) Title to the said pipelines was to remain vested in Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd.;

d) The Appellant was not to reimburse Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. for the cost of the pulp pipeline and no charge for depreciation of the steam and pulp pipelines was to be charged to the Appellant;

5. On the same date, (Exhibit no. 3) Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. agreed to sell and deliver to the Appellant sulphite pulp and slush to be required by it for a period of 20 years subject to automatic extension for successive periods of 5 years each. (Pulp Contract).

6. On April 25, 1952, (Exhibit no. 4) Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. agreed to sell and deliver to the Appellant such steam to be required by it at a determinable

b) vendre à l'appelante un certain terrain situé dans la ville de Québec;

c) conclure un accord (ci-après appelé «accord de construction») avec l'appelante, en vertu duquel la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. s'engageait à terminer, à ses propres frais, la construction de deux conduites souterraines la reliant à l'usine de l'appelante, l'une pour le transport de la pâte humide que la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. devait livrer à l'occasion à l'appelante, l'autre pour le transport de la vapeur que la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. devait livrer à l'occasion à l'usine de l'appelante;

d) conclure un accord (ci-après appelé «contrat relatif à la pâte à papier») avec l'appelante en vertu duquel elle devait fournir à cette dernière de la pâte humide pendant une période de 20 ans, à certaines conditions énoncées plus en détail dans ledit accord;

e) conclure un accord (ci-après appelé le «contrat relatif à la vapeur») avec l'appelante en vertu duquel elle devait fournir à cette dernière de la vapeur pendant une période initiale de 5 années, renouvelable pour des périodes successives d'une année chacune.

4. Le 25 avril 1952 (pièce 2), l'appelante conclut un accord (accord de construction) avec la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd.; cet accord stipulait notamment que:

a) la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. s'engageait à terminer, à ses propres frais, la construction de deux conduites souterraines allant de l'usine de la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. à l'usine de l'appelante, l'une d'elles pour le transport de la pâte humide que la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. devait livrer à l'usine de l'appelante et l'autre pour le transport de la vapeur que la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. devait livrer à l'usine de l'appelante;

b) la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. devait avoir, sans frais supplémentaire, tout droit d'accès nécessaire à la propriété de l'appelante pour procéder à la construction, à la réparation et à l'entretien des deux conduites mentionnées à l'alinéa précédent;

c) la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. devait rester propriétaire desdites conduites;

d) il n'incombait pas à l'appelante de rembourser à la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. le coût de la conduite destinée au transport de la pâte; les frais de dépréciation des conduites de vapeur et de pâte à papier n'étaient pas à la charge de l'appelante;

5. Le même jour (pièce 3), la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. a convenu de vendre et de livrer à l'appelante toute la pâte au bisulfite et toute la pâte à papier humide pour répondre aux besoins de cette dernière pendant une période de 20 ans, sous réserve de la prorogation automatique dudit accord pour des périodes successives de 5 années chacune. (Contrat relatif à la pâte).

6. Le 25 avril 1952 (pièce 4), la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. a convenu de vendre et de livrer à l'appelante la vapeur pour répondre aux besoins de cette dernière,

price for a period of 5 years subject to automatic extension for successive periods of one year. (Steam Contract)

7. On June 22, 1952, (Exhibit no. 5) Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. subscribed (*sic*):

- a) 100,000 fully paid and non-assessable Class B shares without nominal or par value of the capital stock of the Appellant at an aggregate price of \$171,518.22; and,
- b) 5% Notes of the Appellant in the aggregate principal amount of \$281,250.00; the whole for and in consideration of the sum of \$452,768.22 made up as follows: the sum of \$150,922.74 representing each of the advances already made by Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. to the Appellant and the sum of \$301,845.48, representing the value of

i) a land in the City of Quebec transferred by Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. to the Appellant;

ii) the agreement made by Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. to complete, at its own expense, the construction of a "steam pipeline" and a "pulp pipeline" subject to the condition that the cost of the steam pipeline be reimbursed to Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. by the Appellant, and

iii) the execution by Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. of the "Pulp Contract" and the "Steam Contract".

8. On June 25, 1953, Class B shares of the Appellant and 5% notes of the Appellant, representing an aggregate value of \$301,845.48, were issued to Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd.

9. The land referred to in sub-paragraph (i) was valued by the Appellant at \$33,221.00, and the cost of the steam pipeline in the amount of \$71,882.00 was reimbursed by the Appellant to Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd.

In addition, Mr. John W. Monaghan, the comptroller of the appellant gave evidence at the trial. He testified that construction on the appellant's plant at Quebec City started in 1952 and was completed, with all machinery and equipment installed, in 1953 when the plant became operational. At said plant, the appellant became engaged in the manufacture and sale of glassine paper, a glossy, translucent paper resistant to air, water or oil.

Mr. Monaghan confirmed that the various contracts referred to in paragraph 2 of the Agreement of Facts were executed and were adhered to by the parties. He said that the pulp and steam contracts are still in full force and effect.

à un prix à déterminer, pendant une période de 5 années, sous réserve d'une prorogation automatique dudit accord pour des périodes successives d'une année chacune. (Contrat relatif à la vapeur).

7. Le 22 juin 1952 (pièce 5), la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. souscrivit:

a) 100,000 actions du capital-actions de l'appelante, entièrement libérées et non évaluables, de classe B, sans valeur nominale, aux prix total de \$171,518.22;

b) des billets à 5% de l'appelante pour la somme en capital totale de \$281,250.00; l'ensemble représentant la contrepartie de la somme de \$452,768.22, soit: \$150,922.74 correspondant à toutes les avances déjà faites par la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. à l'appelante et \$301,845.48, correspondant à la valeur:

i) d'un terrain sis dans la ville de Québec transféré à l'appelante par la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd.;

ii) de l'accord conclu par la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. en vertu duquel elle s'engageait à terminer, à ses propres frais, la construction d'une «conduite de vapeur» et d'une «conduite de pâte à papier», à la condition que l'appelante rembourse à la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. le coût de la conduite de vapeur, et

iii) de l'exécution par la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. du «contrat relatif à la pâte» et du «contrat relatif à la vapeur».

8. Le 25 juin 1953, les actions de la classe B et les billets à 5% de l'appelante représentant une valeur globale de \$301,845.48, ont été émis au nom de la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd.

9. Le prix du terrain mentionné au sous-alinéa i) fut évalué par l'appelante à \$33,221.00; le coût de la conduite de vapeur, soit \$71,882.00, fut remboursé par l'appelante à la Anglo Canadian Pulp and Paper Mills Ltd.

En outre, John W. Monaghan, vérificateur des comptes de l'appelante, fit une déposition au cours du procès. Il témoigna que la construction de l'usine de l'appelante à Québec commença en 1952, fut achevée, y compris l'installation de l'outillage et de l'équipement en 1953 et qu'elle commença à fonctionner cette année là. Dans cette usine, l'appelante s'est lancée dans la fabrication et la vente de papier cristal, un papier brillant et translucide, imperméable à l'air, l'eau et l'huile.

Monaghan confirma que les divers contrats mentionnés au paragraphe 2 de l'exposé des faits furent conclus et observés par les parties. Il déclara que les contrats relatifs à la pâte à papier et à la vapeur étaient encore en vigueur et continuaient d'avoir leur plein effet.

The pulp mill of Anglo-Canadian Pulp and Paper Mills Ltd., (hereafter Anglo-Canadian) is situated about  $\frac{1}{4}$  mile to the south of appellant's plant in Quebec City. The tunnel housing the steam pipeline and the pulp pipeline begins on Anglo-Canadian's land, goes underneath a public boulevard, then enters appellant's plant. The two lines run parallel with each other in the tunnel. The pipelines were completed by approximately the end of 1952. The pulp pipeline is connected to a washer in appellant's plant. The slush pulp is pumped over to the appellant's plant through the pulp pipeline at a consistency of about 2% of fibre to 98% of water where it is washed and the pulp fibre removed. The pulp pipeline is used every day that appellant's plant is in operation. Situated near the beater room in appellant's plant is a direct phone line to Anglo-Canadian by which the appellant informs Anglo-Canadian when to commence and when to cease pumping the slush pulp through the pipeline. These pumping operations will occur nine to ten times in a normal operating day. The pipeline is full of slush pulp at all times and is used only by the appellant. The amount of pulp being sold by Anglo-Canadian to the appellant is metered as it leaves the Anglo-Canadian mill.

The steam pipeline bringing steam from Anglo-Canadian's mill to the appellant's plant is turned on at the beginning of a week's operation and remains on at all times. A steady supply of steam is necessary for the operation of appellant's plant because the machinery therein is operated by steam turbines. While the pulp is metered at its point of exit from Anglo-Canadian's mill, the steam is metered as it enters the appellant's plant.

Appellant is billed monthly by Anglo-Canadian for both the pulp and the steam. Because the pulp is metered as it leaves Anglo-Canadian's mill, the appellant is charged for all slush pulp in the pipeline at the end of the month. The appellant pays for the costs of maintenance, repairs and inspection of the pipelines which are inspected weekly. The actual work involved in

L'usine de pâte à papier de la Anglo-Canadian Pulp and Paper Mills Ltd. (ci-après appelée Anglo-Canadian) est située dans la ville de Québec, à environ  $\frac{1}{4}$  de mille au sud de l'usine de l'appelante. Le tunnel où passent les conduites de vapeur et de pâte à papier, part du terrain de la Anglo-Canadian, passe sous un boulevard et aboutit à l'usine de l'appelante. Dans ce tunnel, les deux conduites sont parallèles. Les conduites furent terminées vers la fin de 1952. La conduite de pâte à papier est reliée à une pile laveuse se trouvant dans l'usine de l'appelante. La pâte humide contenant environ 2% de fibre pour 98% d'eau, est pompée par la conduite jusqu'à l'usine de l'appelante où on la lave et où on en extrait la fibre. La conduite de pâte à papier sert tous les jours lorsque l'usine de l'appelante fonctionne. Près de la pièce où se trouve la pile raffineuse, dans l'usine de l'appelante, une ligne de téléphone directe la reliant à la Anglo-Canadian permet à l'appelante de faire savoir à la Anglo-Canadian quand il faut commencer ou cesser de pomper la pâte humide dans la conduite. Ces opérations de pompage ont lieu neuf ou dix fois au cours d'une journée de fonctionnement normale. La conduite est toujours remplie de pâte humide et l'appelante en est la seule utilisatrice. La Anglo-Canadian mesure à la sortie de son usine la quantité de pâte qu'elle vend à l'appelante.

La conduite transportant de la vapeur de l'usine de la Anglo-Canadian à celle de l'appelante est ouverte au début de la semaine de travail et fonctionne sans interruption. L'usine de l'appelante a besoin d'un approvisionnement constant en vapeur, car tout son outillage fonctionne grâce à des turbines à vapeur. La quantité de pâte à papier est mesurée lorsqu'elle quitte l'usine de la Anglo-Canadian; par contre, la quantité de vapeur est mesurée lorsqu'elle entre dans l'usine de l'appelante.

La Anglo-Canadian facture mensuellement l'appelante pour la pâte à papier et la vapeur. La quantité de pâte à papier étant mesurée à sa sortie de l'usine de la Anglo-Canadian, l'appelante paie donc aussi toute la pâte humide se trouvant dans la conduite à la fin du mois. L'appelante règle les frais d'entretien, de réparations et d'inspection hebdomadaire des con-

maintenance, repairs and inspection is performed by Anglo-Canadian's employees but Anglo-Canadian is reimbursed by the appellant for the full cost thereof.

The price paid by the appellant for the pulp has, at all times, been calculated in accordance with the provisions of paragraph 5 of the Pulp Agreement, i.e.,—the announced price from time to time in effect on sales made east of the Mississippi River in the United States less a discount or reduction equal to 50% of the cost of freight from Quebec City to Monroe Bridge, Massachusetts, U.S.A. (the plant site of appellant's parent company in the United States, hereafter described as Deerfield).

Mr. Monaghan said that "the announced price from time to time" is the current price at which sulphite pulp is being sold in Eastern Canada and the Eastern United States. The invariable practice in the industry is for the vendor or pulp manufacturer to pay the full cost of freight to the destination, thus the freight is included in the "announced price". Thus, in the Pulp Contract between Anglo-Canadian and appellant, Anglo-Canadian's saving of freight, because of the existence of the pipeline, in the case of its sales to the appellant, as compared to its sales to other customers, is in effect shared equally with the appellant by the above described reduction. It seems clear from the agreement between the appellant, appellant's parent and Anglo-Canadian, that one of the advantages accruing to all of the parties, by the construction of the appellant's plant in Quebec City, was the savings effected in freight charges by removing the need to ship the raw pulp required in Deerfield's manufacturing process to Deerfield's plant in Massachusetts. The Pulp Contract provides that this saving in freight costs be shared equally between the appellant and Anglo-Canadian. Mr. Monaghan produced a detailed tabulation of the savings accruing to the appellant under the Pulp Contract with Anglo-Canadian (Exhibit A-4).

Exhibit A-4 establishes that the appellant saved, during the period 1955 to 1972, some \$802,000 by virtue of the reduced price it paid

duites. En fait, tous les travaux d'entretien, de réparations et d'inspection sont effectués par des employés de la Anglo-Canadian, mais l'appelante rembourse à cette dernière le coût total de ces travaux.

Le prix facturé à l'appelante pour la pâte à papier a toujours été calculé conformément aux dispositions du paragraphe 5 du contrat relatif à la pâte; il s'agit du prix annoncé périodiquement et appliqué aux ventes à l'est du Mississippi, aux États-Unis, dont on soustrait une remise ou une réduction égale à 50% du coût du transport de la ville de Québec à Monroe Bridge (Massachusetts) États-Unis, où est située l'usine de la compagnie mère, ci-après appelée la Deerfield.

Monaghan déclara que «le prix annoncé périodiquement» correspond au prix de vente courant de la pâte à papier au bisulfite vendue dans l'est du Canada et des États-Unis. Selon l'usage de cette industrie, le vendeur ou le fabricant de pâte à papier paie le coût total du transport qui est donc inclus «dans le prix annoncé». Vu le contrat conclu entre la Anglo-Canadian et l'appelante, la Anglo-Canadian réalise une économie de fret grâce à l'existence de la conduite de pâte à papier dans le cas des ventes à l'appelante par rapport à celles aux autres clients. Cette économie de fret est en fait partagée également avec l'appelante par le biais de la réduction décrite plus haut. Il ressort clairement de l'accord conclu entre l'appelante, sa compagnie mère et la Anglo-Canadian que la construction de l'usine de l'appelante dans la ville de Québec comporte un avantage pour toutes les parties; elle permet en effet de réaliser des économies sur le fret, car il n'est plus besoin de faire transporter au Massachusetts la pâte à papier brute nécessaire au fonctionnement de l'usine Deerfield. Le contrat relatif à la pâte prévoit le partage égal de cette économie de fret entre l'appelante et la Anglo-Canadian. Monaghan présenta un exposé détaillé des économies effectuées par l'appelante grâce au contrat relatif à la pâte conclu avec la Anglo-Canadian (pièce A-4).

La pièce A-4 montre que, de 1955 à 1972, l'appelante a économisé quelque \$802,000 grâce au prix réduit qu'elle payait pour la pâte

for slush pulp under the Pulp Contract with Anglo-Canadian (i.e., the rebate of  $\frac{1}{2}$  the freight cost). This figure is arrived at by taking the total number of tons of slush pulp purchased from Anglo-Canadian; the current market price which appellant would have to pay for said slush pulp from anyone other than Anglo-Canadian; and, by deducting therefrom the actual cost of pulp under the Pulp Contract.

The Pulp Contract was for an original term of 20 years, renewable for further periods of 5 years by the consent of both parties. The Steam Contract was for an original term of 5 years, renewable for further periods of one year by the consent of both parties. Both contracts are still in full force and effect, having been renewed in accordance with the respective terms of each contract.

The expenditure of \$268,623.48 being examined here is arrived at by taking the figure of \$301,845.48 referred to in paragraph 7b) of the Agreement of Facts and deducting therefrom the value of the land in the sum of \$33,221 referred to in paragraph 7b)i) and paragraph 9 of said Agreement.

Thus, according to the agreements, and as per the agreed facts, appellant paid to Anglo-Canadian the said sum of \$268,623.48 for the following:

1. The agreement by Anglo-Canadian to construct, at its own expense, the steam and pulp pipelines subject to the condition that the cost of the steam pipeline be reimbursed to Anglo-Canadian (which reimbursement has in fact been made—see paragraph 9 of Agreement of Facts).
2. The execution by Anglo-Canadian of the Pulp Contract and the Steam Contract.

Both pipelines remain the property of Anglo-Canadian under the agreements.

The appellant makes three alternative submissions in respect of said expenditure of \$268,-

humide, en vertu du contrat relatif à la pâte conclu avec la Anglo-Canadian (c.-à-d., la déduction de la moitié du fret). On arrive à ce chiffre en calculant la quantité totale, en tonnes, de pâte humide achetée à la Anglo-Canadian, en prenant le prix du marché que l'appelante aurait dû payer pour ladite pâte humide si elle l'avait achetée à une autre que la Anglo-Canadian, et en soustrayant de ce dernier le prix réel de la pâte en vertu du contrat.

Le contrat relatif à la pâte avait à l'origine une durée de 20 ans, renouvelable pour des périodes de 5 années avec le consentement des deux parties. Le contrat relatif à la vapeur avait à l'origine une durée de 5 ans, renouvelable pour des périodes successives d'une année avec le consentement des deux parties. Les deux contrats sont encore en vigueur et continuent d'avoir leur plein effet, ayant été renouvelés conformément aux conditions stipulées dans chaque contrat respectivement.

On arrive au chiffre de \$268,623.48, soit la dépense présentement en cause, en prenant le chiffre de \$301,845.48 mentionné au paragraphe 7b) de l'exposé conjoint des faits et en soustrayant la valeur du terrain, \$33,221, mentionné aux paragraphes 7b)i) et 9 dudit exposé.

D'après les contrats et d'après l'exposé conjoint des faits, l'appelante a donc versé à la Anglo-Canadian ladite somme de \$268,623.48 en contrepartie:

1. De l'accord conclu avec la Anglo-Canadian en vertu duquel elle devait construire, à ses propres frais, les conduites de vapeur et de pâte à papier, à la condition que le coût de la conduite de vapeur lui soit remboursé (elle a effectivement été remboursée—voir le paragraphe 9 de l'exposé des faits).
2. De l'exécution par la Anglo-Canadian du contrat relatif à la pâte et du contrat relatif à la vapeur.

Conformément aux contrats, les deux conduites sont restées la propriété de la Anglo-Canadian.

L'appelante a soumis alternativement trois arguments concernant ladite dépense de \$268,-

623.48. Its first submission is that said expenditure constitutes the cost of the right of using the steam and slush pulp pipelines and is, therefore, a leasehold interest on which capital cost allowance could be claimed under section 11(1)(a) of the Act and section 1100(1)(b) of the Regulations.

After a consideration of both the Steam Contract and the Pulp Contract, I have concluded that these agreements do not contain all of the essential characteristics of a lease so as to confer upon the appellant "a leasehold interest" within the usual meaning of that term.

*The Living Webster Dictionary* defines a lease as:

... A contract authorizing the use and possession of land and/or buildings for a fixed time and fee, usually payable in installments; ... [Italics mine.]

*The Shorter Oxford Dictionary* defines a leaseholder as "... one who possesses property". Furthermore, Article 1612(1) of the Quebec *Civil Code* makes delivery of possession of the thing leased an essential characteristic of a lease. On the facts of this case, Anglo-Canadian is required, under the Pulp and Steam Contracts to deliver the pulp and the steam to appellant's plant and for this purpose, continued possession of the pipeline in the hands of Anglo-Canadian is necessary in order to enable it to discharge said delivery obligations.

Accordingly, I am satisfied that Anglo-Canadian has retained possession of subject pipelines, and, since a delivery of possession to the lessee is an essential characteristic of a lease, there is no lease and consequently no leasehold interest accruing to the appellant. I therefore reject the appellant's right to claim a capital cost allowance based on a leasehold interest.

The appellant's second alternative submission is that said expenditure constitutes monies expended for a franchise under the provisions of section 11(1)(a) of the Act and section 1100(1)(c) of the Regulations on which capital cost allowance could be claimed.

Section 1100(1)(c) reads as follows:

623.48. Elle prétend tout d'abord que ladite dépense correspond au coût du droit d'utiliser les conduites de vapeur et de pâte humide et constitue donc une tenure à bail, à l'égard de laquelle elle peut demander des allocations du coût en capital en vertu de l'article 11(1)(a) de la Loi et de l'article 1100(1)(b) des Règlements.

Après avoir examiné le contrat relatif à la vapeur et le contrat relatif à la pâte, je conclus que ces accords ne contiennent pas toutes les caractéristiques essentielles d'un bail de sorte que l'appelante bénéficiait d'«une tenure à bail» au sens usuel de ce terme.

Voici la définition de bail que donne le *Living Webster Dictionary*:

[TRADUCTION] ... Contrat autorisant l'usage et la possession d'un terrain et/ou d'immeubles pour une durée déterminée et moyennant un certain prix, habituellement payable par versements successifs; ... [Les italiques sont de moi.]

*The Shorter Oxford Dictionary* définit le locataire comme [TRADUCTION] «... celui qui a le bien en sa possession». En outre l'article 1612(1) du *Code civil* de la province de Québec fait de la délivrance de la chose louée une caractéristique essentielle du bail. Il ressort des faits que la Anglo-Canadian, aux termes des contrats relatifs à la pâte à papier et à la vapeur, doit livrer la pâte et la vapeur à l'usine de l'appelante et que la possession continue des conduites par la Anglo-Canadian est nécessaire pour qu'elle soit en mesure de s'acquitter desdites obligations.

En conséquence je suis convaincu que la Anglo-Canadian a conservé la possession des conduites en cause, et que, puisque la délivrance de la chose au locataire est une caractéristique essentielle du bail, le bail n'existe pas et l'appelante ne détient donc pas de tenure à bail. J'estime donc que l'appelante n'est pas en droit de demander une allocation à l'égard du coût en capital fondée sur une tenure à bail.

En deuxième lieu, l'appelante prétend que ladite dépense représente la somme versée pour obtenir une concession conformément aux dispositions de l'article 11(1)(a) de la Loi et de l'article 1100(1)(c) des Règlements et qu'elle peut donc, à ce titre, demander une allocation à l'égard du coût en capital.

L'article 1100(1)(c) se lit comme suit:

1100. (1) Under paragraph (a) of subsection (1) of section 11 of the Act, there is hereby allowed to the taxpayer, in computing his income from a business or property, as the case may be, deductions for each taxation year equal to

(c) such amount as he may claim in respect of property of class 14 in Schedule B not exceeding the lesser of

(i) the aggregate of the amounts for the year obtained by apportioning the capital cost to him of each property over the life of the property remaining at the time the cost was incurred, or

(ii) the undepreciated capital cost to him as of the end of the taxation year (before making any deduction under this subsection for the taxation year) of property of the class;

Then, Class 14 in Schedule B reads:

Property that is a patent, franchise, concession or license for a limited period in respect of property . . . .

I am of the opinion that, on the facts of this case, even assuming that the appellant has acquired a franchise, said franchise has not been acquired for "a limited period" as required by Class 14 of Schedule B. In the case at bar, the Pulp Contract was for 20 years, the Steam Contract for 5 years. Each contract provided for automatic renewals for further periods of 5 years and 1 year respectively unless and until such initial or extended term shall be terminated by either party by written notice to the other party. Thus, the period is unlimited, rather than limited<sup>1</sup>. Accordingly, I have concluded that the appellant is not entitled to claim capital cost allowance on subject expenditure as a franchise.

The appellant's third alternative submission is that subject expenditure constitutes an outlay or expense incurred by it for the purpose of earning income from its business and, as such, is deductible under section 12(1)(a) of the Act properly amortized over the lifetime of the Pulp and Steam Contracts in accordance with proper accounting practice in a business of the kind with which the taxpayer is concerned. Respondent, on the other hand, submits that subject

<sup>1</sup> For a similar view on similar facts see the Exchequer Court Judgment of Cameron J. in *M.N.R. v. Kirby Maurice Co. Ltd.* [1958] C.T.C. 41.

1100. (1) En vertu de l'alinéa a) du premier paragraphe de l'article 11 de la Loi, il est par les présentes alloué au contribuable dans le calcul de son revenu d'une entreprise ou de biens, selon le cas, des déductions pour chaque année d'imposition égales

c) au montant qu'il peut réclamer à l'égard de biens de la catégorie 14 dans l'Annexe B sans dépasser le moindre

(i) de l'ensemble des montants obtenus pour l'année en répartissant ce que chacun des biens lui a coûté en capital sur la durée utile restant aux biens au moment où le coût a été encouru, ou

(ii) du coût en capital non déprécié, pour lui, des biens de la catégorie à la fin de l'année d'imposition (avant d'opérer quelque déduction en vertu du présent paragraphe pour l'année d'imposition);

c) La catégorie 14 de l'Annexe B se lit comme suit:

Les biens constituées par un brevet, une concession ou un permis de durée limitée à l'égard des biens . . . .

Je suis d'avis que, vu les faits de l'espèce, même si l'appelante avait une concession, ladite concession n'avait pas été accordée pour une «durée limitée» comme l'exige la catégorie 14 de l'Annexe B. En l'espèce, le contrat relatif à la pâte avait une durée de vingt ans, et le contrat relatif à la vapeur une durée de cinq ans. Chaque contrat prévoyait des renouvellements automatiques pour des périodes de cinq années et d'une année respectivement à moins qu'une des parties, par notification écrite à l'autre, ne mette fin à la durée initiale ou prorogée. En fait, il s'agit d'une durée illimitée plutôt que limitée<sup>1</sup>. Je conclus donc que l'appelante n'est pas en droit de demander une allocation à l'égard du coût en capital pour ladite dépense comme s'il s'agissait d'une concession.

L'appelante prétend en troisième lieu que la dépense en cause est une somme déboursée ou dépensée par elle en vue de tirer un revenu de son entreprise et est donc déductible à ce titre en vertu de l'article 12(1)a) de la Loi, et amortie à juste titre sur toute la durée des contrats relatifs à la pâte à papier et à la vapeur en conformité des usages comptables dans une entreprise de la nature de celle du contribuable. L'intimé prétend par contre que la dépense en

<sup>1</sup> On trouve un point de vue similaire sur des faits semblables dans le jugement de la Cour de l'Échiquier, rendu par le juge Cameron, dans l'affaire *M.R.N. c. Kirby Maurice Co. Ltd.* [1958] C.T.C. 41.

expenditure was made in consideration of the undertaking by Anglo-Canadian to construct underground steam and pulp pipelines, and to execute the "Pulp Contract" and the "Steam Contract", and that such an undertaking constitutes an intangible capital asset in respect of which no capital cost allowance can be deducted because such an allowance is not permitted by any of the income tax regulations. Respondent further submits that even if said expenditure is determined to be a deductible expenditure, that it should have been deducted from income in the taxation year in which it was incurred, namely 1953, and that the appellant is not entitled, for income tax purposes, to defer to subsequent years an expense incurred in 1953.

I will deal initially with the question of whether subject expenditure is an outlay or expense incurred by the appellant for the purpose of earning income from its business and as such, is deductible from income.

It seems clear that subject payment made by the appellant to Anglo-Canadian is one which falls within the exception provided in paragraph (a) of section 12(1)<sup>2</sup> in that it was in fact made for the purpose of gaining or producing income from the appellant's business. The evidence establishes that said expenditure actually resulted in the appellant having some \$802,000 more in net income over the period 1955-1972 than it would have had but for the existence of the Pulp Contract. The only question for determination is whether said payment falls within paragraph (b) of section 12(1)<sup>3</sup> as an outlay or payment on account of capital as is contended by respondent's counsel.

The usual test applied to determine whether a payment is one made on account of capital in a case like the present is stated by Viscount Cave

<sup>2</sup> 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,

(b) an outlay, loss or replacement of capital, a payment on account of capital or an allowance in respect of depreciation, obsolescence or depletion except as expressly permitted by this Part,

cause représente la contrepartie de l'engagement pris par la Anglo-Canadian de construire des conduites souterraines pour la vapeur et la pâte à papier et d'exécuter «le contrat relatif à la pâte» et le «contrat relatif à la vapeur»; selon lui, un tel engagement constitue un bien incorporel de capital pour lequel on ne peut déduire aucune allocation à l'égard du coût en capital, car une telle allocation n'est autorisée par aucun des Règlements de l'impôt sur le revenu. L'intimé prétend en outre que, même si ladite dépense est jugée déductible, elle aurait dû l'être du revenu de l'année d'imposition pendant laquelle elle fut effectuée, soit 1953, et que l'appelante n'était pas autorisée, à des fins fiscales, à reporter aux années suivantes une dépense effectuée en 1953.

Je vais examiner tout d'abord la question de savoir si la dépense en cause est une somme déboursée ou dépensée par l'appelante afin de tirer un revenu de son entreprise et si, à ce titre, il s'agit d'une dépense déductible de son revenu.

Il semble évident que la somme versée par l'appelante à la Anglo-Canadian relève de l'exception prévue à l'alinéa a) de l'article 12(1)<sup>2</sup>, car il s'agit bien d'une somme déboursée en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de l'entreprise de l'appelante. La preuve établit que ladite dépense eut en fait pour résultat d'accroître le revenu net de l'appelante de \$802,000 au cours de la période 1955-1972, accroissement qui n'aurait pu être réalisé sans l'existence du contrat relatif à la pâte. Il reste donc à déterminer si ledit paiement, comme le prétend l'avocat de l'intimé, est une somme déboursée ou un paiement à compte de capital et relève de l'alinéa b) de l'article 12(1)<sup>3</sup>.

Le critère habituellement appliqué afin de déterminer s'il s'agit d'un paiement à compte de capital dans une affaire comme la présente, fut

<sup>2</sup> 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 de biens ou d'une entreprise du contribuable,

b) d'une somme déboursée, d'une perte ou d'un remplacement de capital, d'un paiement à compte de capital ou d'une allocation à l'égard de dépréciation, désuétude ou d'épuisement, sauf ce qui est expressément permis par la présente Partie,

in *British Insulated and Helsby Cables, Ltd. v. Atherton* [1926] A.C. 205 as follows at page 213:

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 that 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.

Applying that test to the case at bar, I am of the view that subject expenditure cannot properly be said to have brought into existence an advantage for the "enduring benefit" of the appellant's trade within the meaning of that expression as above quoted. The ordinary dictionary meaning of "enduring" is "permanent" or "lasting" (*The Living Webster Dictionary*, page 325). The meaning of said expression is discussed in the case of *Anglo-Persian Oil Co. v. Dale* [1932] 1 K.B. 124 by Lawrence L.J. at page 142 where he equates the expression "enduring benefit" with a "permanent advantage". The facts of that case were in many respects similar to those in the case at bar. In that case, the taxpayer company had entered into a 10 year agreement with an agent company, under which the agent company was to manage the taxpayer company's oil business in Persia and the East. Since the remuneration payable to the agent company had proved to be larger and more onerous than had been anticipated by the taxpayer, the taxpayer decided to terminate the agency contract and thenceforth to do its own agency work in the East. Accordingly, after 8 years of the 10 year agreement, the taxpayer company and the agent company agreed to terminate the agency in return for the taxpayer paying to the agent company the sum of £300,000. Taxpayer company treated said payment as a revenue payment and charged same to revenue in instalments of £60,000 for 5 years. The English Court of Appeal held that said sums were admissible deductions. At page 139, Lord Hansworth M.R. said:

The payment is to put an end to an expensive method of carrying on the business which remains the same whether

exposé par le vicomte Cave dans l'affaire *British Insulated and Helsby Cables, Ltd. c. Atherton* [1926] A.C.205 à la p. 213:

a [TRADUCTION] Mais quand on fait des dépenses non seulement une fois pour toutes, mais encore dans le but d'apporter un élément d'actif ou un avantage pour le bénéfice durable d'un commerce, je pense qu'il y a de très bonnes raisons (en l'absence de circonstances particulières conduisant à une conclusion contraire) de traiter une telle dépense comme si elle était à juste titre imputable non pas au revenu mais au capital.

Applicant ce critère à l'espèce présente, j'estime qu'on ne peut à bon droit déclarer que la dépense en cause a apporté un avantage pour le b bénéfice durable du commerce de l'appelante, au sens de cette expression dans le passage cité ci-dessus. Les dictionnaires donnent ordinairement comme synonymes du mot «durable», les c mots «permanent» ou «constant» (*The Living Webster Dictionary*, à la p. 325). Le sens de ladite expression est analysé dans l'affaire *Anglo-Persian Oil Co. c. Dale* [1932] 1 K.B. 124 par le Lord juge Lawrence à la page 142 où il établit un parallèle entre les expressions [TRA- duction] «bénéfice durable» et [TRADUCTION] «avantage permanent». Les faits de cette affaire étaient très semblables à ceux de l'affaire présente. Dans cette affaire, la compagnie contribuable avait conclu un accord décennal avec e une autre compagnie lui donnant mandat de gérer ses entreprises pétrolières en Iran et en Orient. La rémunération de la compagnie mandataire s'avéra être plus élevée et plus coûteuse que la compagnie contribuable ne l'avait prévu; elle décida donc de mettre fin au mandat et de se charger elle-même des travaux en question en Orient. En conséquence, huit ans après la conclusion de l'accord qui devait durer dix ans, la h compagnie contribuable et la compagnie mandataire ont convenu de mettre fin au mandat et, en retour, le contribuable paya à la compagnie mandataire la somme de £300,000. La compagnie contribuable a considéré que ce versement était i une dépense d'exploitation et la déduisit de son revenu par tranches de £60,000 pendant cinq ans. La Cour d'appel anglaise décida d'admettre la déduction desdites sommes. A la page 139, Lord Hansworth déclarait:

j [TRADUCTION] Ce versement avait pour but de mettre fin à une méthode d'exploitation trop coûteuse. L'entreprise reste

the distributive side is in the hands of the respondents themselves, or of their agents.

Then, Lawrence L.J. at pages 139 and 140 said:

It is not open to doubt that under ordinary circumstances where a trader in order to effect a saving in his working expenses dispenses with the services of a particular agent or servant, and makes a payment for the cancellation of the agency or service agreement, such a payment is properly chargeable to revenue; it does not involve any addition to or withdrawal from fixed capital; it is purely a working expense.

In the case at bar, subject expenditure was made for the purpose of and resulted in saving the appellant substantial amounts in raw material costs. Appellant's business is the manufacture and sale of glassine paper. One of the raw materials used in said manufacture is raw pulp. But, for the existence of subject Pulp and Steam Contracts, appellant would have been required to pay a larger amount for its raw pulp. Thus, by entering into subject contracts, appellant was able to save some \$802,000 in "working expenses" over the years. The appellant's business remains the same, whether the pulp is obtained from Anglo-Canadian, or some other source. Subject expenditure did not add anything to appellant's fixed capital. In my view, the facts in this case come clearly within the principles enunciated in the *Anglo-Persian* case (*supra*).

It should also be observed that subject contracts were for fixed terms, and can be renewed on the agreement of both parties. Up to this point in time, they have been so renewed. However, Anglo-Canadian is able to terminate the Steam Contract any year and the Pulp Contract in 1977 or at the expiration of any further 5 year term thereafter. Such benefits can hardly be said to be enduring or permanent benefits as those terms are usually understood.

Associate Chief Justice Noël had occasion to consider a situation somewhat similar to the case at bar in *The Queen v. F. H. Jones Tobacco Sales Co. Ltd.* [1973] F.C. 825. In that case, the defendant taxpayer sold processed tobacco to cigarette manufacturers. In 1963, one of the

la même, que l'intimée se charge elle-même de la distribution ou qu'elle confie cette tâche à ses mandataires.

Le Lord juge Lawrence déclare ensuite aux pages 139 et 140:

[TRADUCTION] Il ne fait aucun doute que dans le cas ordinaire où une entreprise, afin de limiter ses dépenses d'exploitation, se passe des services d'un mandataire ou d'un employé et effectue un paiement en contrepartie de la résiliation du mandat ou contrat de louage de services, un tel paiement peut être déduit à bon droit du revenu; il n'y a en effet aucune augmentation ou diminution des immobilisations; il s'agit simplement d'une dépense d'exploitation.

Dans l'affaire présente, l'appelante avait effectué la dépense en cause dans le but d'économiser des sommes importantes sur le coût des matières premières, ce qui s'avéra être le cas. L'entreprise de l'appelante consiste dans la fabrication et la vente de papier cristal. Une des matières premières nécessaires à cette fabrication est la pâte à papier brute. Sans les contrats relatifs à la pâte et à la vapeur, l'appelante aurait été obligée de déboursier des sommes plus importantes pour payer la pâte brute. La conclusion desdits contrats a permis à l'appelante d'économiser \$802,000 de «dépenses d'exploitation» en plusieurs années. L'entreprise de l'appelante reste la même, que la pâte provienne de la Anglo-Canadian ou d'une autre source. La dépense en cause n'a rien ajouté aux immobilisations de l'appelante. Les faits de la présente affaire relèvent clairement, à mon avis, des principes énoncés à l'arrêt *Anglo-Persian* (précité).

Il faut aussi souligner que les contrats en cause avaient des durées limitées et pouvaient être renouvelés avec l'accord des deux parties. Jusqu'à cette heure, ils l'ont effectivement été. Cependant, la Anglo-Canadian est chaque année en mesure de mettre fin au contrat relatif à la vapeur et pourra le faire en 1977 pour le contrat relatif à la pâte à papier, ainsi qu'à l'expiration de toute autre période de 5 années consécutives. Il est donc difficile de dire que de tels bénéfices soient durables ou permanents au sens usuel de ce terme.

Le juge en chef adjoint Noël a eu l'occasion d'examiner une situation assez similaire dans l'affaire *La Reine c. F. H. Jones Tobacco Sales Co. Ltd.* [1973] C.F. 825. Dans cette affaire, la compagnie défenderesse vendait du tabac traité à des fabricants de cigarettes. En 1963, un des

defendant's largest customers was in financial difficulties. Arrangements were made for another cigarette manufacturing company to purchase the shares of the customer and the defendant undertook to guarantee the loan necessary to finance this purchase in exchange for the purchaser's undertaking to buy tobacco from the defendant. The defendant's new customer had considerable success in selling a new cigarette resulting in a substantial increase in defendant's tobacco sales. However, the new customer failed to pay excise duties as required and Federal Government officials seized all the company's property in 1966 at which time the defendant was called upon to pay about \$115,000 under its guarantee. The Associate Chief Justice held that said loss was deductible as an operating loss and not on capital account. He held that the loan guarantee was an undertaking that was very much a part of the defendant's normal operations and one which would enable it to increase its sales of tobacco. At page 834 of the judgment, he said:

For some years, however, our courts have been inclined to accept certain expenses or losses as deductible, considering not so much the legal aspect of the transaction, but rather the practical and commercial aspects.

The facts here are similar to the *Jones Tobacco* case (*supra*) in that, here also, the Pulp Contract and the Steam Contract, involved as they were in the day by day delivery of raw products to appellant's plant, were undertakings that were very much a part of the defendant's normal operations.

Turning now to the final question for determination—whether the appellant is entitled, for income tax purposes, to defer subject expenditure to subsequent years since the expense was incurred in 1953. In support of this submission, the appellant called as an expert witness, Mr. Jacques Gunn, a chartered accountant and resident partner at Quebec City in the firm of Riddell, Stead & Co. Mr. Gunn testified that, in his opinion, it was in accordance with proper accounting practices and principles to amortize or write-off subject expenditure over a reasonable period of years. He said his opinion was

clients importants de la défenderesse eut des difficultés financières. Aux termes d'une série d'ententes, une autre entreprise de fabrication de cigarettes acheta les actions dudit client et la défenderesse s'engagea à se porter garante de l'emprunt nécessaire au financement de cet achat en contrepartie de quoi l'acquéreur s'engageait à lui acheter son tabac. Le nouveau type de cigarettes lancé par le nouveau client de la défenderesse eut un grand succès et cette dernière augmenta donc considérablement ses ventes de tabac. Ce nouveau client cependant omit de payer les droits d'accise requis et les fonctionnaires du gouvernement fédéral saisirent tous les biens de cette compagnie en 1966; on demanda alors à la défenderesse de payer environ \$115,000 au terme de la garantie. Le juge en chef adjoint décida que ladite perte était déductible à titre de perte d'exploitation et qu'il ne s'agissait pas d'un paiement à compte de capital. Il décida que la garantie de l'emprunt faisait essentiellement partie des opérations habituelles de la défenderesse et qu'elle devait lui permettre d'augmenter ses ventes de tabac. A la page 834 du jugement, il déclarait:

Depuis quelques années, cependant, nos tribunaux ont été enclins à accepter certaines dépenses ou pertes comme déductibles en se fondant, non pas tellement sur la transaction du point de vue juridique mais bien plutôt du point de vue pratique et commercial.

Les faits en l'espèce sont analogues à ceux de l'affaire *Jones Tobacco* (précitée), car les contrats relatifs à la pâte à papier et à la vapeur, portant sur la livraison quotidienne de produits bruts à l'usine de l'appelante, faisaient essentiellement partie des opérations habituelles de la défenderesse.

Je vais examiner maintenant la dernière question soumise—savoir, l'appelante est-elle autorisée, à des fins fiscales, à reporter la dépense en cause sur les années suivantes, même si cette dépense a été engagée en 1953. A l'appui de cette prétention, l'appelante a cité un expert, Jacques Gunn, comptable agréé et associé de la firme Riddell, Stead & Co. résidant à Québec. Gunn témoigna qu'à son avis, il était conforme aux usages et aux principes de bonne comptabilité d'amortir la dépense en cause sur un nombre raisonnable d'années. Il déclara que son opinion était fondée sur le fait qu'il y a normalement

based on the fact that revenues are normally matched with expenditures and that since subject expenditure has permitted the appellant to reduce its cost of production in each subsequent year, that therefore the expenditure was properly amortized. He also gave as his opinion that in the circumstances here, a reasonable period for such amortization was 25 years inasmuch as the term of the contract was for 20 years, renewable for further 5 year periods. He explained that normal accounting practice called for amortization of leasehold improvements or franchise costs over the period of the lease or franchise plus one renewal and that with a contract such as the Pulp Contract, a similar procedure should be followed.

The latest decision dealing with this matter is the decision of Mr. Justice Collier in the case of *M.N.R. v. Tower Investment Inc.* [1972] F.C. 454. In that case, Mr. Justice Collier held that there was no prohibition in the *Income Tax Act* against the matching system. In that case, the taxpayer, in conjunction with its construction of several large apartment buildings, had launched an advertising campaign to secure tenants and sought to defer some portion of the amounts expended into subsequent years in accordance with ordinary commercial principles or well-accepted principles of business and accounting practice. Collier J. concluded that said system of deferring expenses more accurately set forth the taxpayer's true income position because the advertising expenses were not current expenditures in the normal sense. They were laid out to bring in income not only for the year they were made but for future years. He thus held that said system was permissible.

The rationale of the *Tower Investment* case (*supra*) applies equally to the situation here. The expert witness, Mr. Gunn, gave his opinion that, in the circumstances of this case, the matching system here used, was in accordance with proper accounting practices and principles. No contrary evidence was adduced by the respondent

une correspondance entre le revenu et les dépenses et que, puisque la dépense en cause avait permis à l'appelante de réduire son coût de production au cours des années suivantes, cette dépense avait été correctement amortie. Il déclara aussi qu'à son avis, dans les circonstances, vingt-cinq ans constituaient une période raisonnable d'amortissement étant donné que la durée des contrats était de vingt ans, renouvelable pour des périodes successives de cinq ans. Il expliqua que l'usage en comptabilité voulait normalement que les travaux d'amélioration d'une tenure à bail ou les frais de concession soient amortis sur la durée du bail ou de la concession plus un renouvellement et qu'il fallait procéder de la sorte dans le cas d'un contrat tel que le contrat relatif à la pâte.

La plus récente décision traitant de la question est le jugement rendu par le juge Collier dans l'affaire *Le ministre du Revenu national c. Tower Investment Inc.* [1972] C.F. 454. Dans cette affaire, le juge Collier décida que la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'interdisait aucunement le système qui est en cause ici. Dans cette affaire là, le contribuable avait organisé une campagne publicitaire, en corrélation avec la construction de plusieurs grands immeubles d'appartements afin de trouver des locataires; il chercha à reporter une partie des sommes ainsi dépensées sur les années suivantes, en conformité des principes commerciaux ordinaires ou des principes reconnus en affaires et en matière comptable. Le juge Collier conclut que cette méthode de report des dépenses donne une image plus exacte de l'état des revenus du contribuable, parce que les dépenses de publicité ne sont pas des dépenses courantes au sens normal du terme. Elles avaient été effectuées pour rapporter un revenu non seulement dans l'année où elles avaient été engagées, mais aussi pour les années à venir. Il décida donc que cette méthode était admissible.

Le raisonnement de l'arrêt *Tower Investment* (précité) s'applique également à l'affaire présente. Le témoin expert, Gunn, affirma qu'à son avis, vu les circonstances de l'espèce, la méthode d'imputation utilisée ici était conforme aux usages et principes de comptabilité reconnus. L'intimé n'a soumis aucune preuve à l'effet

ent. As in the *Tower Investment* case (*supra*), subject expenditure here was not a current expenditure in 1953 in the normal sense, said expenditure in 1953 had the effect of reducing appellant's raw product cost for future years for the duration of the contract.

I have accordingly concluded that the appellant's treatment of subject expenditure in this case was proper and not prohibited by the *Income Tax Act*.

The appeal will therefore be allowed with costs. The assessments of the appellant for the taxation years ending in February of 1966, 1967, 1968 and 1969 are referred back to the Minister for reassessment not inconsistent with these reasons.

contraire. Comme dans l'affaire *Tower Investment* (précitée), les dépenses en cause n'étaient pas des dépenses courantes en 1953, au sens normal du terme; lesdites dépenses effectuées en 1953 avaient pour but de réduire le coût du produit brut acheté par l'appelante pour les années à venir, et ce, pour toute la durée du contrat.

Je conclus donc que la façon dont l'appelante a traité les dépenses en cause était adéquate et n'était pas interdite par la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

L'appel est donc accueilli avec dépens. Les cotisations de l'appelante pour les années d'imposition se terminant en février des années 1966, 1967, 1968 et 1969 sont déferées au Ministre pour qu'il établisse de nouvelles cotisations compte tenu des présents motifs de jugement.