

The Elias Rogers Company Limited (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Court of Appeal, Jackett C.J., Bastin and Sheppard D.JJ.—Ottawa, December 4, 1972.

Income tax—Business income, computation of—Cost of installing rented heaters by fuel oil sales company—Whether current or capital expense—Income Tax Act, section 12(1)(b).

Appellant company was in the business of selling fuel oil. In order to increase its sales of fuel oil and meet competition it also went into the business of leasing water heaters to fuel oil customers and sought to deduct the cost of installing the water heaters in 1966 (\$14,450) and 1967 (\$27,200) as current expenses in computing its income for those years.

Held, reversing Kerr J. [1972] F.C. 543, the cost of installing the water heaters was not a payment on account of capital within the meaning of section 12(1)(b) of the *Income Tax Act*, but a deductible business expense. The fact that as part of the contract for the lease of the water heaters the lessee promised to purchase oil exclusively from appellant did not change the character of the expense.

APPEAL from Kerr J. [1972] F.C. 543.

Bruce Verchère for appellant.

G. W. Ainslie, Q.C., for respondent.

JACKETT C.J. (orally)—This is an appeal from a judgment of the Trial Division [1972] F.C. 543 dismissing an appeal by the appellant from its assessments under Part I of the *Income Tax Act* for the 1966 and 1967 taxation years.

The appellant carried on a business that included the selling of fuel oil. As part of its fuel oil business and, in particular to facilitate the marketing of fuel oil, the appellant acquired and leased water heaters to fuel oil customers or prospective customers.

The sole question involved in this appeal is the question whether one element of the expenses incurred by the appellant in connection with the leasing of water heaters was an expense of earning income that was deductible

The Elias Rogers Company Limited (Appelante)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Cour d'appel, le juge en chef Jackett, les juges suppléants Bastin et Sheppard—Ottawa, le 4 décembre 1972.

Impôt sur le revenu—Calcul du revenu d'une entreprise—Frais d'installation de chauffe-eau loués par une entreprise de vente de mazout—S'agit-il de frais d'exploitation ou d'un débours de capital—Loi de l'impôt sur le revenu, article 12(1)(b).

La compagnie appelante exploite une entreprise consistant à vendre du mazout. Pour augmenter ses ventes de mazout et affronter la concurrence, la compagnie a décidé de louer des chauffe-eau à ses acheteurs de mazout et elle a déduit les frais d'installation de ceux-ci en 1966 (\$14,450) et en 1967 (\$27,200), à titre de frais d'exploitation, dans le calcul de son revenu pour ces années.

Arrêt: le jugement du juge Kerr [1972] C.F. 543, est infirmé. Les frais d'installation des chauffe-eau ne sont pas des dépenses de capital au sens de l'article 12(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et constituent des frais d'exploitation déductibles. Le fait que l'une des clauses du contrat de louage des chauffe-eau oblige le locataire à acheter son mazout uniquement de l'appelante ne change pas la nature de la dépense.

APPEL d'un jugement du juge Kerr [1972] C.F. 543.

Bruce Verchère pour l'appelante.

G. W. Ainslie, c.r., pour l'intimé.

LE JUGE EN CHEF JACKETT (oralement)—Le présent appel porte sur un jugement de la Division de première instance [1972] C.F. 543, infirmant l'appel de l'appelante relativement aux cotisations établies à son égard en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1966 et 1967.

L'appelante exploitait une entreprise qui comprenait, entre autres choses, la vente de mazout. Dans le cadre de son commerce de mazout, et, en fait, pour faciliter la vente du mazout, l'appelante achetait des chauffe-eau et les louait à ses clients acheteurs de mazout et à ses clients éventuels.

La seule question litigieuse dans le présent appel est celle de savoir si certaines dépenses engagées par l'appelante relativement à la location des chauffe-eau constituent des dépenses engagées en vue de produire un revenu, déduc-

in computing its annual profit from the business notwithstanding section 12(1)(b) of the *Income Tax Act*, which reads as follows:

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

(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,

Each of the water heaters cost the appellant \$197.

When a water heater was leased, it was leased under an agreement of which a sample copy reads, in part, as follows:

Lease Agreement dated August 5, 1966 between THE ELIAS ROGERS COMPANY LIMITED, 2200 Yonge Street, Toronto 1, Ontario, hereinafter called the "Company", and:

NAME MR. SAMUEL S. SUGAR

BILLING ADDRESS 609 COLDSTREAM AVE. TORONTO 19 ONT. hereinafter called the "Customer".

The Customer hereby applies to and requests the Company to lease to the Customer a Rogers oil fired water unit (hereinafter called the "appliance") Model No. 1000-30 for use in the Customer's residence at 609 COLDSTREAM AVE.

The Customer agrees to lease from the Company and the Company to lease to the Customer said appliance, subject to the terms and conditions hereinafter contained:

1. Installation and all maintenance of the appliance shall be provided solely by the Company and none other. The Company reserves the right to refuse to rent the appliance to the customer if in the opinion of the Company and at its sole discretion, the cost of installation of the appliance is excessive or abnormally high, unless the Customer agrees to pay the additional cost of such installation.

2. The Company shall subject to the provisions of clause 7(b) hereof, at its expense maintain the appliance in efficient operating condition, provided, however, that the Customer shall, at all times, report promptly to the Company any and every indication of defective operation of the appliance. The Customer agrees not to remove, transfer, tamper with, adjust, repair or otherwise in any way interfere with the appliance without written permission from the Company.

3. In consideration of this lease of the appliance, the Customer will pay to the Company a monthly rental of \$2.50, payment whereof shall begin on the first day of the month following installation of the appliance and thereafter, such monthly rental shall be due and paid on the first day of each and every month of the term hereinafter stipulated. The Customer shall also pay to the Company together with the aforesaid monthly rental and on the dates of payment

tibles dans le calcul du bénéfice annuel de son entreprise, nonobstant les dispositions de l'article 12(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui se lit comme suit:

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

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 épuisement, sauf ce qui est expressément permis par la présente Partie,

Chacun des chauffe-eau coûte \$197 à l'appelante.

Les chauffe-eau étaient loués aux termes d'un contrat-type, dont voici certains extraits:

[TRADUCTION] Contrat de louage daté du 5 août 1966 entre THE ELIAS ROGERS COMPANY LIMITED, 2200 rue Yonge, Toronto 1, Ontario, ci-après appelée la «compagnie» et:

NOM SAMUEL S. SUGAR

ADRESSE 609 AVENUE COLDSTREAM, TORONTO 19, ONT., ci-après appelé le «client».

Le client demande par les présentes à la compagnie de lui louer un chauffe-eau au mazout de marque Rogers (ci-après appelé l'«appareil»), modèle n° 1000-30 pour utilisation dans sa résidence personnelle, située au 609 AVENUE COLDSTREAM.

Le client convient de louer ledit appareil de la compagnie et la compagnie convient de louer celui-ci au client, sous réserve des conditions et stipulations qui suivent:

1. L'installation et l'entretien de l'appareil sont à la charge de la compagnie exclusivement. La compagnie se réserve le droit de refuser de louer l'appareil au client, si, de l'avis de la compagnie et à son entière discrétion, les frais d'installation de l'appareil sont excessifs ou anormalement élevés, à moins que le client ne s'engage à payer les frais supplémentaires.

2. Sous réserve de la clause 7b) des présentes, la compagnie doit, à ses frais, maintenir l'appareil en bon état de fonctionnement, à la condition, toutefois, que le client signale promptement à la compagnie toute irrégularité dans le fonctionnement de l'appareil. Le client s'engage à ne pas enlever, déplacer, manipuler, ajuster ou réparer l'appareil, ou à nuire de quelque autre façon à son fonctionnement, sans la permission écrite de la compagnie.

3. En contrepartie de la location de l'appareil, le client doit payer à la compagnie un loyer mensuel de \$2.50, à compter du premier jour du mois suivant l'installation de l'appareil et par la suite. Ledit loyer mensuel devient dû et doit être payé le premier jour de chaque mois de la période ci-après indiquée. Le client doit également verser à la compagnie, avec ledit loyer mensuel, au moment où ce dernier

thereof during the term of this lease Provincial Sales Tax of .10¢.

NO RENTAL CHARGE DURING THE FIRST SIX MONTHS OF THIS AGREEMENT

4. As a condition precedent of this lease, the Customer agrees to purchase from the Company exclusively during the term of this lease all furnace fuel oil required to heat the said residence and for the operation of the said appliance. The sale to you of the furnace fuel oil and conditions of payment thereof are covered by a separate oil contract.

7. This lease is hereby made for a minimum term of two (2) years from the date hereof and shall thereafter continue in full force and effect from year to year, subject however, to right of termination thereof by either party hereto at the expiry of the said two (2) year term or of any subsequent year thereafter, as the case may be, by prior written notice of two (2) months from one party to the other.

8. Upon termination of this lease, the Customer shall surrender the appliance to the Company in the same general appearance and condition as it was at the time of installation thereof, ordinary wear and tear excepted.

9. The Company shall always remain the indisputable owner of the appliance leased by virtue of these presents and upon termination of this lease shall be entitled to disconnect and remove the appliance from the aforesaid residence. The Company will not be responsible for the re-installation or installation or connecting of either the former or any replacement water heater upon the termination of this lease.

It is to be noted that, having purchased the heater for \$197, the appellant used it as a source of profit by parting with possession of it to a customer for a net rental of \$2.50 or \$2.99 per month and that, in addition to parting with possession of the heater during that period, to earn that rental, the appellant had to incur certain expenses, namely,

(a) it had to install the heater at the beginning of each lease, which involved, in 1966,

labour	\$27.05
wiring (labour & material)	22.45
material	14.90
transportation	12.00
Hydro inspection	3.00
overhead and profit	5.60

\$85.00

est payé pendant la durée du présent contrat, une taxe de vente provinciale de .10¢.

AUCUN LOYER N'EST EXIGIBLE PENDANT LES SIX PREMIERS MOIS DE LA DURÉE DU PRÉSENT CONTRAT

4. A titre de condition préalable au présent contrat, le client s'engage à acheter à la compagnie, exclusivement, pendant la durée du présent contrat, la totalité du mazout nécessaire au chauffage de ladite résidence et au fonctionnement dudit appareil. La vente du mazout et le mode de paiement de celui-ci font l'objet d'un contrat distinct.

7. Le présent contrat est conclu pour une durée minimum de deux (2) ans à compter de la date des présentes et il demeurera ensuite en vigueur par périodes successives d'une année, sous réserve, toutefois, que l'une ou l'autre partie aux présentes pourra, à l'expiration de ladite période de deux (2) ans ou de toute période successive d'une année, selon le cas, mettre fin au contrat en donnant un préavis écrit de deux (2) mois à l'autre partie.

8. A la fin du présent contrat, le client doit rendre l'appareil à la compagnie dans l'état général d'entretien où il se trouvait au moment de l'installation, compte tenu de l'usure normale.

9. La compagnie demeurera toujours le propriétaire incontesté de l'appareil loué aux termes du présent contrat et, à la fin de celui-ci, elle aura le droit de débrancher l'appareil et de le retirer de ladite résidence. A la fin du présent contrat, la compagnie n'est pas tenue d'installer et de raccorder à nouveau l'ancien chauffe-eau, ni d'installer et de raccorder un chauffe-eau de remplacement, quel qu'il soit.

Il y a lieu de souligner que, après avoir acheté le chauffe-eau pour \$197, l'appelante l'a utilisé à des fins lucratives en en transférant la possession à un client moyennant un loyer net de \$2.50 ou \$2.99 par mois et que, en plus de ne pas être en possession du chauffe-eau pendant la période de location, l'appelante a engagé, pour gagner le loyer, certaines dépenses, notamment,

a) elle a dû installer le chauffe-eau au début de chacun des contrats de location, ce qui représente, pour 1966,

main-d'œuvre	\$27.05
pose de fils (main-d'œuvre & matériel)	22.45
matériaux	14.90
transport	12.00
inspection de l'Hydro	3.00
frais généraux et bénéfiques	5.60

\$85.00

and, in 1967, similar amounts totalling \$100;

(b) it had to service the heaters during the term of the lease;

(c) it had to remove the heater at the end of the lease; and

(d) it had, in certain cases, to pay the manufacturer either \$28 or \$36 for reconditioning the heater between leases.

The plumbing and wiring fixtures and other material that were placed in a customer's residence as part of the installation of a heater were of no value to the appellant when the heater was removed and were simply left there.

The learned trial judge found that, while the lease provided for a minimum term of 2 years, the heaters were installed in the expectation that they would be retained for a period of years and the appellant's experience was that a majority continued for several years.

The appellant treated the purchase price of the heaters as the cost of capital assets. The other disbursements connected with this branch of the appellant's business, with the possible exception of costs of reconditioning, were deducted by it as operating costs. The respondent allowed all such costs as operating costs except the costs of installation, which were disallowed by him as being expenses the deduction of which was prohibited by section 12(1)(b) *supra*.

The learned trial judge approached the problem by saying [at page 552]:

The heaters, when installed, are fixed capital assets. Thereafter, but not before, they are revenue earning assets. The expenses of installing them are preliminary and necessary to the revenue earning use of the heaters and the expenses are incurred in order to bring them into such use. I think that if the appellant had purchased from some supplier heaters which at the time of purchase were installed and ready to be used, the capital cost of the heaters to the appellant as so installed would be the price paid to the supplier, including installation charges. If that be so, why should the installation expenses be classified differently when the appellant installs the heaters?

et, pour 1967, des montants semblables totalisant \$100;

b) elle a dû assurer l'entretien des chauffe-eau pendant la durée du contrat;

c) elle a dû enlever le chauffe-eau à la fin du contrat; et

d) dans certains cas, elle a dû verser \$28 ou \$36 au fabricant pour qu'il remette les chauffe-eau en état entre deux périodes de location.

Les accessoires électriques et de plomberie et les autres matériaux installés à la résidence du client comme parties intégrantes du chauffe-eau perdaient toute valeur pour l'appelante lorsque le chauffe-eau était enlevé et ils étaient simplement laissés sur place.

Le savant juge de première instance a conclu que, bien que le contrat eût prévu une durée minimum de 2 ans, les chauffe-eau étaient installés dans l'espoir qu'ils soient loués pendant un certain nombre d'années. Par expérience, l'appelante savait que la majorité des clients conservaient le chauffe-eau pendant plusieurs années.

L'appelante considérait le prix d'achat des chauffe-eau comme la valeur de biens de capital. Les autres débours reliés à cette partie de l'activité de l'appelante, sauf peut-être les frais de remise en état, étaient déduits par celle-ci à titre de frais d'exploitation. L'intimé a permis toutes ces déductions à titre de frais d'exploitation, sauf les frais d'installation, qu'il a refusés d'admettre en déduction, au motif qu'ils constituaient des dépenses dont l'article 12(1)(b), précité, interdit la déduction.

Le savant juge de première instance a abordé la question dans les termes qui suivent [à la page 552]:

Une fois installés, les chauffe-eau constituent un bien de capital immobilisé. Ils ne produisent un revenu qu'après leur installation, et non avant. Les frais de leur installation sont préalables et nécessaires à la capacité des chauffe-eau de produire un revenu et ils sont engagés dans ce but. Je pense que si l'appelante avait acheté d'un fournisseur des chauffe-eau déjà installés et prêts à être utilisés au moment de leur achat, le coût en capital de ceux-ci pour l'appelante aurait été le prix payé au fournisseur, comprenant les frais d'installation. Si tel est le cas, pourquoi la catégorie dans laquelle les frais d'installation doivent être classés change-t-elle du seul fait que l'appelante installe elle-même les chauffe-eau? L'intimé soutient que les frais d'installation font partie du

The lease agreement for the heaters provides for a minimum term of 2 years and thereafter from year to year, terminable at the expiry of the 2 year term or of any subsequent year by prior written notice of 2 months. There is always the possibility that a customer may terminate the lease at any time, and some have done so within the 2 years, but heaters are installed in the expectation on the company's part that by and large the heaters will be retained for a period of years, and the company's experience is that the majority of the leases continue for at least several years and that the heaters have an average useful revenue earning life of upwards of 8 years. The installation expenditures are made once and for all with a view to bringing into use a capital asset for the enduring benefit of the company's business, at least in the sense that the objective of the company when it enters into a lease of a heater is that the benefit will endure for some years and that the heater will earn revenue throughout that period. The company would hardly be in the business of leasing heaters without having that objective, having regard to the cost of the heater plus the cost of installation vis-à-vis the resulting net revenue. The outlay for installation is an initial expenditure, substantial relative to the cost of the heater itself, and while the expense recurs when a heater reaches the end of its useful life and has to be replaced, or when a lease is cancelled and the heater is removed and installed elsewhere, I do not think that the expenditure involved can be classed as made to meet a continuous demand or as a recurrent expenditure that may be deducted as a current expense from the income of the year in which the outlay is made. The heaters meet, it is true, a continuous demand for fuel oil and they serve the general purposes and general interests of the company's business, but so do storage tanks and other fixed assets of the company that unquestionably are capital assets.

The learned trial judge then referred to the practice of the major oil companies in the treatment of such expenditures and to the accounting evidence and concluded [at pages 554, 555]:

On my appreciation of the facts and the guiding features, which I hope is a commonsense appreciation made with proper regard for the business and commercial realities of the matter, I find that the expenses of \$14,450 and \$27,200 incurred by the appellant during its 1966 and 1967 taxation years on account of various costs relating to the installation of water heaters constituted an outlay or payment on account of capital within the meaning of section 12(1)(b) of the *Income Tax Act* and, accordingly, were not deductible from income.

coût en capital des chauffe-eau pour l'appelante, à mesure qu'ils sont installés, et que l'appelante peut réclamer une allocation à l'égard du coût en capital à mesure de ces installations.

Le contrat de location des chauffe-eau prévoit une durée minimum de 2 ans, renouvelable ensuite d'année en année, et résiliable à l'expiration de la période de deux ans ou de toute année subséquente, moyennant un préavis écrit de 2 mois. Les clients peuvent toujours résilier leur contrat de location à n'importe quel moment et quelques-uns l'ont fait dans les 2 ans, mais la compagnie a installé les chauffe-eau dans l'espoir que les clients les conserveraient généralement pendant un certain nombre d'années. La compagnie sait par expérience que la majorité des locations se poursuivent pendant plusieurs années au moins et que les chauffe-eau ont une durée d'utilisation moyenne supérieure à 8 ans, pendant laquelle ils peuvent produire un revenu. Les frais d'installation sont engagés une fois pour toutes en vue d'utiliser un bien de capital pour assurer un bénéfice durable à l'entreprise, au moins en ce sens qu'en louant le chauffe-eau, la compagnie prévoit que le bénéfice durera pendant quelques années et que le chauffe-eau produira des revenus pendant tout ce temps. La compagnie ne se serait sûrement pas engagée dans la location de chauffe-eau si elle n'avait pas un tel but, eu égard au coût et aux frais d'installation de l'appareil par rapport au revenu net qui en résulte. Les frais d'installation sont des frais de premier établissement et ils représentent une somme importante par rapport au coût du chauffe-eau, et bien que ces frais doivent être engagés de nouveau à la fin de la période d'utilisation normale du chauffe-eau, lorsqu'il doit être remplacé, ou lorsqu'un contrat est résilié et que l'appareil est enlevé et installé ailleurs, je ne pense pas que la dépense en cause puisse être considérée comme l'exécution d'une obligation constante ou comme une dépense récurrente déductible à titre de dépense courante du revenu de l'année au cours de laquelle elle est effectuée. Il est vrai que les chauffe-eau servent à faire face à une demande continue de mazout et qu'ils servent les buts et les intérêts généraux de l'entreprise de la compagnie, mais il en est de même des réservoirs et des autres immobilisations de la compagnie et il ne fait pas de doute qu'ils sont des biens de capital.

Le savant juge de première instance a ensuite fait état de la façon dont les principaux vendeurs de produits pétroliers comptabilisent les dépenses de cette nature. Il a ensuite résumé la preuve des experts-comptables sur la question et il a conclu [aux pages 554, 555]:

D'après mon appréciation des faits et des principes directeurs, appréciation qui, je l'espère, se fonde sur le bon sens et sur les réalités commerciales de ladite affaire, je conclus que les dépenses de \$14,450 et de \$27,200, que l'appelante a engagées au cours de ses années d'imposition 1966 et 1967 au titre de divers frais d'installation des chauffe-eau, constituent des sommes déboursées ou des paiements à compte de capital au sens de l'article 12(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui par conséquent, ne sont pas déductibles du revenu. L'appel est donc rejeté. L'intimé est fondé à recevoir ses frais.

In my view, the result in this case does not depend in any way on the fact that the water heater rental branch of the appellant's business was started with a view to improving its sales of fuel oil. I am of the opinion that the character of the expenses is just the same as it would be if the water heater rental business was carried on quite independently. I see no parallel between cases such as *Regent Oil Co. Ltd. v. Strick* [1965] 3 W.L.R. 636, dealing with transactions whose sole purpose is the acquisition of long term "ties" and a case such as this where there are transactions that are a part of the ordinary current operations of the business with an incidental provision for "ties" in respect of other business.

It is common ground that the expenses in question were expenses of the appellant's business and were therefore deductible unless their deduction is prohibited by section 12(1)(b) of the *Income Tax Act*. Compare *B. C. Electric Ry. Co. v. M.N.R.* [1958] S.C.R. 133, per Abbott J. at pages 137-38.

The significant prohibition in section 12(1)(b) is the prohibition of the deduction, in computing income, of a "payment on account of capital". These words clearly apply, in the ordinary case, to the cost of installing heavy plant and equipment acquired and installed by a business man in his factory or other work place so as to become a part of the realty. In such a case the cost of the plant and the cost of installation is a part of the cost of the factory or other work place as improved by the plant or equipment. Clearly this is cost of creation of the plant to be used for the earning of profit and not an expenditure in the process of operating the profit making structure. Such an expenditure is a classic example of a payment on account of capital.

What we are faced with here is, however, quite different. The appellant has not used the water heaters to improve or create a profit making structure. Quite the contrary, the appellant has parted with possession of the heaters in consideration of a monthly rental and it has no capital asset that has been improved or created

A mon avis, la solution du présent litige n'a aucun rapport avec le fait que l'entreprise de location des chauffe-eau a été mise sur pied en vue de faire augmenter les ventes de mazout. Je suis d'avis que la nature des dépenses est identique à ce qu'elle serait si l'entreprise de location des chauffe-eau était exploitée de façon autonome. Je ne vois aucun rapport entre les arrêts qui portent sur des opérations dont le seul objet est de constituer une «clientèle» à long terme, comme dans l'arrêt *Regent Oil Co. Ltd. c. Strick* [1965] 3 W.L.R. 636, et la présente affaire qui porte sur des opérations intégrées aux opérations ordinaires de l'entreprise et qui ont accessoirement pour objet de constituer une «clientèle» pour d'autres secteurs de l'entreprise.

Il est admis de part et d'autre que les dépenses en question sont des dépenses de l'entreprise de l'appelante et qu'elles sont à ce titre déductibles, pourvu que l'article 12(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'interdise pas de le faire. Voir l'arrêt *B. C. Electric Ry. Co. c. M.R.N.* [1958] R.C.S. 133, le juge Abbott aux pages 137-38.

L'interdiction essentielle énoncée à l'article 12(1)(b) est l'interdiction de déduire du revenu les «paiements à compte de capital». Ces termes s'appliquent manifestement, dans leur sens ordinaire, aux frais d'installation de machines et de matériel lourd qu'un homme d'affaires acquiert et place dans son usine ou son atelier de sorte qu'ils s'incorporent à l'immeuble. En pareil cas, le coût des machines et les frais d'installation entrent dans le coût de l'usine ou de l'atelier améliorés par l'incorporation des machines ou du matériel. Il s'agit manifestement là d'une dépense attribuable au montage des installations que l'on se propose d'utiliser aux fins de gagner un revenu, et non d'une dépense engagée dans le cours de l'exploitation d'une organisation productrice de revenus. Une dépense de cette nature est un exemple typique d'un paiement à compte de capital.

Dans le cas présent, toutefois, la situation est très différente. L'appelante n'a pas utilisé les chauffe-eau pour améliorer une organisation productrice de revenus ou en créer une. Au contraire, l'appelante a transféré la possession des chauffe-eau en contrepartie d'un loyer mensuel et la dépense que représentent les frais

by the expenditure of the installation costs. I think it must be kept clearly in mind that, while the installation costs are exactly the same as a business man would have incurred if he had bought a water heater and installed it in his own factory, from the point of view of the question as to whether there is a payment on account of capital, there is no similarity between such an expenditure and an expenditure made by a lessor of a water heater to carry out an obligation that he has undertaken as part of the consideration for the rent that he charges for the lease of the water heater.

With great respect to the learned trial judge, as it seems to me, once the matter is regarded as an expenditure by a renter of equipment to carry out one of the covenants in his leasing arrangement, it becomes quite clear that it is not an expenditure to bring into existence a capital asset for the enduring benefit of the appellant's business. It does not bring into existence any asset belonging to the appellant. On the contrary, as I view it, there is no difference between the installation costs and any other expenditure, such as those for repairs or removal of the heaters, that the appellant has to make in the course of its rental business.

I should have thought that, in any equipment rental business, while the cost of the equipment and money spent to improve the equipment is payment on account of capital, because the thing rented is the capital asset of such a business, money spent in order to carry out the lessor's obligations under the rental agreements is cost of earning the income just as rents received under such agreements is the revenue of such a business.

If, for example, such a person rented a crane on terms that he would move it to the site where it is required and install it there, I should have thought that the money spent on such movement and installation would be costs of earning the rental whether the period of the lease was a day, a month, a year or five years.

Testing the matter another way, if in this case the water heaters were rented at the appellant's

d'installation n'a amélioré ou créé aucun bien de capital. Il me paraît essentiel d'observer ici que, bien que les frais d'installation aient exactement la même nature que les dépenses qu'aurait engagées un homme d'affaires en achetant et en faisant installer un chauffe-eau pour son usine, il n'y a cependant, pour ce qui est de savoir s'il s'agit d'un paiement à compte de capital, aucune similitude entre cette dépense et celle qu'engage le propriétaire d'un chauffe-eau pour s'acquitter d'une obligation qu'il a contractée et qui entre dans la contrepartie du loyer qu'il demande au titre de la location du chauffe-eau.

En toute déférence pour le savant juge de première instance, il me semble que, dès lors que cette dépense est considérée comme engagée par un propriétaire de matériel aux fins d'exécuter l'une de ses obligations en vertu d'un contrat de louage, il devient très clair qu'il ne s'agit pas d'une dépense qui procure à l'appelante un bien de capital devant servir en permanence à son entreprise. Cette dépense n'introduit pas un bien de capital dans l'actif de la compagnie. Au contraire, je ne vois aucune différence entre les frais d'installation et les autres dépenses, telles que les dépenses de réparation et d'enlèvement des chauffe-eau, que l'appelante doit également engager dans le cours de l'exploitation de son entreprise de location.

A mon avis, dans toute entreprise de location de matériel, bien que le coût d'acquisition du matériel et les dépenses engagées pour l'améliorer constituent des paiements à compte de capital, la chose louée constituant le bien de capital de l'entreprise, les sommes dépensées pour exécuter les obligations du propriétaire aux termes des contrats de location constituent des dépenses engagées en vue de produire un revenu, tout comme les loyers perçus aux termes de ces contrats sont des revenus de cette entreprise.

Par exemple, si une telle personne loue une grue et qu'elle s'engage à la livrer et à l'installer au chantier où elle doit servir, ces frais de livraison et d'installation seraient à mon avis des dépenses engagées pour gagner le loyer, que la période de location soit un jour, un mois, un an ou cinq ans.

Nous pouvons vérifier l'exactitude de ce raisonnement d'une autre façon: si, dans le cas

premises at a somewhat lower rental under an agreement whereby, if the renter so desired, the appellant would transport and install them at the renter's expense, the transaction, from a business point of view, would come to the same thing but I do not think that there could be any question of applying section 12(1)(b) to prohibit the appellant from setting off the expenses of movement and installation against the reimbursement received from the renter.

Once it is established that the expenses in question are otherwise expenses of operating the business, the mere fact of extracting from the customer an incidental promise to use the appellant as his exclusive supplier of oil cannot, in my view, change the character of the expenses.

In my opinion the appeal should be allowed with costs in this Court and in the Trial Division, the judgment of the Trial Division should be reversed and the assessments under appeal should be referred back to the respondent for re-assessment on the basis that the installation costs in question were deductible in computing the appellant's income for each of the years in question.

* * *

Bastin D.J. concurred.

* * *

SHEPPARD D.J. (orally)—This appeal arises out of the outlays by the appellant, The Elias Rogers Company Limited, in installing water heaters free of charge and as a result had an expenditure of \$14,450 in the taxation year 1966, and \$27,200 in the taxation year 1967, which outlays the appellant contends were made or incurred for the purpose of gaining or producing income from its business and were, therefore, deductible from its income under section 12(1)(a) of the *Income Tax Act*. On the other hand the respondent contends that the outlays were not deductible from the income as they were part of the capital costs within sections 11(1)(a) or 12(1)(b).

présent, les chauffe-eau étaient loués sur place, à un loyer légèrement moins élevé, en vertu d'un contrat aux termes duquel, si le locataire le désirait, l'appelante les transporterait et les installerait aux frais du locataire, l'opération aboutirait au même résultat, du point de vue commercial, mais je ne crois pas qu'il pourrait être question d'interdire à l'appelante par application de l'article 12(1)(b), de compenser les frais de transport et d'installation et la somme dont le locataire la rembourserait.

Dès lors qu'il est établi que les dépenses en question sont, par ailleurs, des frais d'exploitation de l'entreprise, le simple fait d'obtenir du client, à titre accessoire, une promesse qu'il s'approvisionnera en mazout exclusivement chez l'appelante, ne peut pas, à mon avis, changer la nature de ces dépenses.

A mon avis, l'appel doit être accueilli avec dépens devant cette Cour et devant la Division de première instance, le jugement de la Division de première instance doit être infirmé et les cotisations dont il est fait appel doivent être renvoyées à l'intimé pour qu'il établisse une nouvelle cotisation en tenant compte du fait que les frais d'installation en question étaient déductibles dans le calcul du revenu de l'appelante pour chacune des années en question.

* * *

Le juge suppléant Bastin a souscrit à l'avis.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT SHEPPARD (oralement)—Le présent appel porte sur des dépenses que l'appelante, la Elias Rogers Company Limited, a engagées dans l'installation de chauffe-eau, qu'elle faisait à titre gratuit. Elle a ainsi engagé des dépenses de \$14,450 dans l'année d'imposition 1966 et de \$27,200 dans l'année d'imposition 1967. L'appelante soutient que ces dépenses ont été engagées aux fins de gagner ou produire un revenu tiré de son entreprise et que, par suite, elles sont déductibles de son revenu aux termes de l'article 12(1)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. D'autre part, l'intimé prétend que les dépenses n'étaient pas déductibles du revenu, au motif qu'elles constituaient une partie du coût en capital au sens de l'article 11(1)(a) ou de l'article 12(1)(b).

The appellant company of Toronto, Ontario sells fuel oil, sells and installs furnaces and services heating equipment and also leases fuel oil water heaters to customers. The fuel oil business had been opposed by the use of gas for purposes of heating and to meet that competition and retain a market for fuel oil the appellant decided to install at its own expense fuel oil water heaters.

In 1966 the appellant entered into several agreements for the lease of water heaters to customers for fuel oil (Exhibit A3) providing for monthly rental of \$2.50 to begin six months following installation and 10 cents a month for sales tax and for the appellant installing and maintaining the water heaters. In 1967 the monthly rental and the sum for sales tax were to commence on the first day of the month following installation, the other terms remained the same.

The benefits which the appellant received under such agreements were as follows:

- (a) The rental of \$2.50 per month or \$30 per year.
- (b) The sale of 300 gallons of fuel oil at 20 cents a gallon or \$60 per year. This is the gross sum. The net is not given. The average householder used 900 gallons of fuel oil per year to heat his house.
- (c) "As a condition precedent of this lease" the customer agreed to purchase exclusively from the appellant during the term of the lease all furnace fuel oil to heat the customer's house and to operate the water heater.
- (d) There were fewer cancellations among customers who had rented the water heaters than among other customers of the appellant. In 1969, 1.7 per cent of the customers having water heaters cancelled and 6.49 per cent of those customers who did not have water heaters. In 1970, 2.2 per cent of those having water heaters cancelled while 6.28 per cent customers without water heaters cancelled. (Exhibit A1)

L'appelante est une compagnie de Toronto (Ontario) qui vend du mazout, vend et installe des chaudières, s'occupe de l'entretien d'appareils de chauffage et loue également des chauffe-eau au mazout à ses clients. Le commerce de mazout avait subi la concurrence du gaz dans le domaine du chauffage et pour y faire face et sauvegarder son marché de mazout, l'appelante a décidé d'installer des chauffe-eau au mazout, à ses propres frais.

En 1966, l'appelante a conclu divers contrats relativement à la location de chauffe-eau à ses clients acheteurs de mazout (pièce A3), stipulant un loyer mensuel de \$2.50 à compter de l'expiration d'une période de six mois après l'installation, plus 10 sous par mois au titre de la taxe de vente; aux termes de ces contrats, l'appelante s'engageait à installer et à entretenir les chauffe-eau. En 1967, le loyer mensuel et le montant de la taxe de vente devaient être payés à compter du 1^{er} jour du mois suivant l'installation, les autres conditions demeurant les mêmes.

Les bénéfices de l'appelante aux termes desdits contrats étaient les suivants:

- a) Le loyer de \$2.50 par mois, soit \$30 par an.
- b) La vente de 300 gallons de mazout à 20 sous le gallon, soit \$60 par an. Il s'agit du montant brut, le montant net n'étant pas indiqué. Le consommateur brûle en moyenne 900 gallons de mazout par an pour chauffer sa résidence.
- c) «A titre de condition préalable au présent contrat» le client s'engageait à acheter à la compagnie, exclusivement, pendant la durée du contrat, la totalité du mazout nécessaire au chauffage de sa résidence et au fonctionnement de l'appareil.
- d) Le taux de résiliation était plus bas chez les clients qui louaient des chauffe-eau que chez les autres clients. En 1969, 1.7% des clients louant un chauffe-eau ont résilié leur contrat, contre 6.49% chez les clients ne louant pas de chauffe-eau. En 1970, 2.2% des clients ayant un chauffe-eau ont annulé leur contrat, contre 6.28% chez les clients n'en louant pas (pièce A1).

Under the agreements the appellant incurred the following liabilities:

(a) The purchase price of each water heater in the amount of \$197. The cost of installing the water heaters was in 1966, \$85 each and in 1967, \$100 each.

Also, the appellant, under clause 2, undertook the cost of maintaining the water heater in an efficient operating condition and in pursuance of this clause, had contracted with a third party for the cost of re-conditioning the water heaters as required. The tanks were expected to last eight years and the oil burner 20 years. The agreement provided for the duration of the lease for a minimum of two years and thereafter from year to year with the right to termination on two months' notice at the end of the year. However, as a matter of public relations, the appellant had to permit termination within the two years, but the average duration of the lease agreement was 6.8 years.

(b) The outlays here in question were made by the appellant for installing those water heaters under the agreements and the appellant, therefore, contends that the cost of installing was for the purpose of gaining or producing income from its business and there arises the issue on this appeal.

In *M.N.R. v. Algoma Central Ry.* [1968] S.C.R. 447 the Railway Company employed another company to make a geological survey of the district in which the railway operated with a view to increasing the population and thereby its traffic. Fauteux J. in delivering the judgment of the Court stated at page 449:

Parliament did not define the expressions "outlay . . . of capital" or "payment on account of capital". There being no statutory criterion, the application or non-application of these expressions to any particular expenditures must depend upon the facts of the particular case. We do not think that any single test applies in making that determination and agree with the view expressed, in a recent decision of the Privy Council, *B.P. Australia Ltd. v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia* ([1966] A.C. 224, [1965] 3 All E.R. 209), by Lord Pearce. In referring to

L'exécution de ces contrats entraînait pour l'appelante les obligations suivantes:

a) Payer le prix d'achat de chacun des chauffe-eau, soit \$197. Les frais d'installation d'un chauffe-eau s'élevaient à \$85 en 1966 et à \$100 en 1967.

En outre, aux termes de la clause 2, l'appelante s'engageait à maintenir le chauffe-eau en bon état de fonctionnement et, pour l'exécution de cette obligation, elle a conclu un contrat avec un tiers relativement aux frais de remise en état des chauffe-eau lorsque ce serait nécessaire. Les réservoirs avaient une vie utile de huit ans et les brûleurs de mazout, de 20 ans. Le contrat prévoyait une durée minimum de deux ans, avec renouvellement d'année en année et droit de résiliation à la fin de l'année moyennant un préavis de deux mois. Toutefois, dans l'intérêt de ses relations avec le public, l'appelante a dû permettre la résiliation de certains contrats avant l'expiration de la période de deux ans; mais la durée moyenne des contrats était de 6.8 ans.

b) Les dépenses dont il est question dans la présente affaire ont été engagées par l'appelante aux fins d'installer des chauffe-eau aux termes des contrats et par suite, l'appelante soutient que les frais d'installation ont été engagés aux fins de gagner ou de produire un revenu tiré de son entreprise, d'où l'objet du présent appel.

Dans l'arrêt *M.R.N. c. Algoma Central Ry.* [1968] R.C.S. 447, la compagnie de chemin de fer avait retenu les services d'une autre compagnie pour effectuer un relevé géologique de la région que desservait sa ligne, en vue de susciter un accroissement de la population et, par suite, de sa clientèle. Le juge Fauteux, en rendant le jugement de la Cour, a déclaré (page 449):

[TRADUCTION] Le Parlement ne définit pas les expressions «somme déboursée» ou «paiement à compte de capital». Comme il n'y a pas de critère législatif, appliquer ou non ces expressions à toutes dépenses particulières doit dépendre des circonstances propres à l'affaire. Nous ne pensons pas qu'un critère unique permette d'élaborer cette définition et nous approuvons l'avis exprimé dans une décision récente du Conseil privé rendue par Lord Pearce dans l'affaire *B.P. Australia Ltd. c. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia* ([1966] A.C. 224, [1965] 3 All E.R.

the matter of determining whether an expenditure was of a capital or an income nature, he said, at p. 264:

The solution to the problem is not to be found by any rigid test or description. It has to be derived from many aspects of the whole set of circumstances some of which may point in one direction, some in the other. One consideration may point so clearly that it dominates other and vaguer indications in the contrary direction. It is a commonsense appreciation of all the guiding features which must provide the ultimate answer.

The learned President, after considering all the facts in the present case, decided that the expenditures in issue were not of a capital nature within the provisions of s. 12(1)(b) of the *Income Tax Act*. We agree with his conclusion. Hence, the appeal should be dismissed with costs.

The absence of a rigid test and the necessary regard to the "whole set of circumstances" has led to some difficulties in such cases.

In *Usher's Wiltshire Brewery Ltd. v. Bruce* [1915] A.C. 433, the Brewery reduced the rental of a public house in order to obtain covenants making it a tied house and the Brewery Company was held entitled to deduct the reduction in rental from its revenue.

In *B. P. Australia Ltd. v. Com'r of Taxation* [1966] A.C. 224 the Company agreed to pay to garage owners a sum for the promise to buy gas exclusively from B. P. and the Privy Council held that the amount paid was an expenditure of income. On the other hand in *Regent Oil Co. v. Strick* [1966] A.C. 295, under similar facts, the House of Lords held the amount paid to be a capital payment. These cases differed in the circumstances. The *Usher's Wiltshire Brewery Ltd.* (*supra*) case was a reduction of that sum otherwise received as income. The *B. P. Australia Ltd.* (*supra*) case and the *Regent Oil Co.* (*supra*) case may be regarded as outlays for advertising.

The costs of installation in the case at Bar should be regarded as services of the appellant made for the purpose of gaining or producing income within section 12(1)(a). The agreement contains two provisions:

209). En mentionnant la question de savoir si une dépense était de capital ou ordinaire, il déclarait à la page 264:

On ne peut pas trouver la solution du problème en appliquant un critère ou une description rigide. Elle doit découler de plusieurs aspects de l'ensemble des circonstances dont certaines peuvent aller dans un sens et d'autres dans un autre. Une observation peut se détacher si nettement qu'elle domine d'autres indications plus vagues dans le sens contraire. C'est une appréciation saine de toutes les caractéristiques directrices qui doit apporter la réponse finale.

Le savant juge, après avoir considéré tous les faits de l'affaire, a décidé que les dépenses en cause n'étaient pas de la nature du capital aux termes de l'article 12(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Nous partageons cette opinion. Par suite l'appel doit être rejeté avec dépens.

L'absence d'un critère rigide et le fait de prendre en considération «l'ensemble des circonstances» a causé certaines difficultés dans des affaires de ce genre.

Dans l'arrêt *Usher's Wiltshire Brewery Ltd. c. Bruce* [1915] A.C. 433, une brasserie avait diminué le loyer d'une taverne, afin d'obtenir du tenancier l'engagement de débiter exclusivement les produits de cette brasserie; la Cour a jugé que la brasserie avait le droit de déduire de son revenu le montant de la diminution du loyer.

Dans l'arrêt *B. P. Australia Ltd. c. Com'r of Taxation* [1966] A.C. 224, la compagnie avait convenu de payer une certaine somme aux propriétaires d'un garage en contrepartie d'une promesse de s'approvisionner en essence chez B. P. exclusivement, et le Conseil privé a décidé que la somme payée était une dépense sur le revenu. D'autre part, dans l'arrêt *Regent Oil Co. c. Strick* [1966] A.C. 295, où les faits étaient semblables, la Chambre des lords a décidé que la somme payée était un paiement à compte de capital. Les circonstances entourant ces affaires étaient différentes. Dans l'arrêt *Usher's Wiltshire Brewery Ltd.* (précité), il s'agissait d'une réduction d'une somme reçue à titre de revenu. Dans les arrêts *B. P. Australia Ltd.* (précité) et *Regent Oil Co.* (précité), on peut considérer qu'il s'agissait de dépenses de publicité.

Dans la présente affaire, les frais d'installation doivent être considérés comme des services que l'appelante a rendus aux fins de gagner ou produire un revenu au sens de l'article 12(1)(a). Le contrat renferme deux dispositions:

(1) The lease proper is contained in the opening clause whereby the customer “applies to and requests the Company to lease to the Customer . . . for use in the Customer’s residence at 609 Coldstream Ave. The Customer agrees to lease from the Company and the Company to lease to the Customer said appliance, subject to the terms and conditions hereinafter contained:” together with clause 3 and the following clauses. This lease is completed for the appellant by delivery by the appellant to the customer and that delivery may be anywhere or at the residence of the customer, but certainly without installation and the customer is thereby restricted to use the water heater “in the Customer’s residence at 609 Coldstream Ave.”

(2) Collateral provisions for the services of the appellant in installing and maintaining the water heater were contained in clauses 1 and 2. The distinction between a clause forming part of the lease and a collateral provision was in the minds of the parties as indicated in clause 4 which begins “as a condition precedent of the lease,” clauses 1 and 2 do not contain any such words as those prefacing clause 4. Clause 3 makes the rental to begin to run following the installation, but the appellant could allow anyone, even the customer, to install the water heater. There is nothing in the lease proper to prevent clause 1 from being a collateral clause.

As stated by Lord Morris of Borth-y-Gest in *Regent Oil Co. v. Strick* (*supra*) at page 329:

... There is a difference between the profit yielding subject and the process of operating it

Here, the water heater is the “profit yielding subject” and the installation in clause 1, and the maintenance in clause 2, are “the process of operating it”, hence are services rendered pursuant to these collateral clauses and result in the outlays in question. The expenses of maintenance cannot be a capital outlay as these are made from time to time as the need arises and not made “once and for all” within *British Insulated and Helsby Cables Ltd. v. Atherton*

(1) La location proprement dite est prévue dans la clause introductive, aux termes de laquelle le client [TRADUCTION] demande . . . à la compagnie de lui louer . . . pour utilisation dans sa résidence personnelle, située au 609 avenue Coldstream. Le client convient de louer ledit appareil de la compagnie et la compagnie convient de louer celui-ci au client, sous réserve des conditions et stipulations qui suivent», ainsi que dans les clauses 3 et suivantes. Le contrat de location devient parfait quant à l’appelante lorsque cette dernière s’acquitte de son obligation de livraison. La livraison peut être effectuée à la résidence du client ou ailleurs mais elle ne comprend certainement pas l’installation, et le client doit utiliser le chauffe-eau «dans sa résidence personnelle, située au 609 avenue Coldstream.»

(2) Des dispositions auxiliaires relatives aux services de l’appelante quant à l’installation et à l’entretien du chauffe-eau sont prévues aux clauses 1 et 2. Les parties ont d’elles-mêmes distingué entre une clause intrinsèque du contrat de location et une disposition auxiliaire, à la clause 4, qui commence par les mots [TRADUCTION] «A titre de condition préalable au présent contrat». Les clauses 1 et 2 ne contiennent aucun terme semblable à ceux qui sont employés au début de la clause 4. Aux termes de la clause 3, le loyer commence à courir après l’installation, mais l’appelante aurait pu permettre à n’importe qui, même au client, d’installer le chauffe-eau. Le contrat de location proprement dit n’empêche en rien la clause 1 d’être une clause auxiliaire.

Comme l’a déclaré Lord Morris de Borth-y-Gest dans l’arrêt *Regent Oil Co. c. Strick* (précité) à la page 329:

[TRADUCTION] . . . Il existe une différence entre l’objet qui produit un revenu et l’exploitation de celui-ci

Dans la présente affaire, le chauffe-eau est l’«objet qui produit un revenu», alors que l’installation visée à la clause 1 et l’entretien visé à la clause 2 sont «l’exploitation de celui-ci», et constituent donc des services rendus en exécution de ces clauses auxiliaires; ces services entraînent les dépenses en question. Les frais d’entretien ne peuvent pas être des dépenses de capital, puisqu’ils sont engagés à l’occasion, en fonction des besoins, et non pas [TRADUCTION]

[1926] A.C. 205 (Viscount Cave, L.C. at page 213). As the maintenance of the water heater must be “for the purpose of gaining or producing income” within section 12(1)(a), the installation must be for the same purpose a service to be rendered to the appellant and likewise within section 12(1)(a).

The appeal will, therefore, be allowed with costs and I agree with the disposition of the learned Chief Justice.

«une fois pour toutes», selon l’expression utilisée dans l’arrêt *British Insulated and Helsby Cables Ltd. c. Atherton* [1926] A.C. 205 (le lord chancelier, vicomte Cave, à la page 213). Puisque les frais d’entretien des chauffe-eau sont nécessairement engagés «en vue de gagner ou produire un revenu», aux termes de l’article 12(1)a), les frais d’installation, qui servent la même fin, doivent de même être considérés comme des services mis à la charge de l’appelante et tomber également sous le coup de l’article 12(1)a).

Par conséquent, il est fait droit à l’appel avec dépens et je souscris au jugement du juge en chef.