

The Elias Rogers Company Limited (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Trial Division, Kerr J.—Montreal, P.Q., February 29; Ottawa, April 25, 1972.

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

Appellant company was in the business of selling fuel oil and also sold and installed furnaces and heating equipment. 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, the cost of installing the water heaters was an outlay or payment on account of capital within the meaning of section 12(1)(b) of the *Income Tax Act* and accordingly not deductible from income.

INCOME tax appeal.

Bruce Verchere and R. W. Pound for appellant.

L. R. Olsson and R. Thomas for respondent.

KERR J.—This is an appeal against re-assessments of income tax under the *Income Tax Act* on the appellant company for its 1966 and 1967 taxation years.

The company sells fuel oil to consumers and also sells and installs furnaces and heating equipment. It leases oil fired water heaters to certain of its fuel oil customers and installs the heaters in the customer's premises. During its 1966 and 1967 taxation years it made outlays of \$14,450 and \$27,200 respectively on account of various costs relating to installations of such leased heaters and in computing its income for those years deducted the said amounts. The respondent disallowed the deductions.

The company says that the amounts were current outlays or expenses made or incurred for the purpose of gaining or producing income for its business and accordingly were deduct-

The Elias Rogers Company Limited (Appelante)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Division de première instance, le juge Kerr—Montréal (P.Q.), le 29 février; Ottawa, le 25 avril 1972.

Impôt sur le revenu—Calcul du revenu d'entreprise—Dépenses courantes ou dépenses du capital—Frais d'installation des chaudières louées par une compagnie qui fournit le mazout—Loi de l'impôt sur le revenu, article 12(1)(b).

La compagnie appelante exploitait une entreprise de vente de mazout. Elle vendait et installait également des chaudières et leurs accessoires. Pour augmenter ses ventes de mazout et affronter la concurrence, la compagnie a décidé de louer des chauffe-eau aux personnes lui achetant du mazout et elle a cherché à déduire le montant des frais d'installation des chauffe-eau (\$14,450 en 1966 et \$27,200 en 1967) comme des dépenses courantes dans le calcul de son revenu pour lesdites années.

Arrêt: les frais d'installation des chauffe-eau étaient un débours ou un paiement à compte de capital au sens de l'article 12(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et, de ce fait, ils ne sont pas déductibles.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

Bruce Verchere et R. W. Pound pour l'appelante.

L. R. Olsson et R. Thomas pour l'intimé.

LE JUGE KERR—Le présent appel porte sur des nouvelles cotisations à l'impôt sur le revenu relatives à la compagnie appelante, établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1966 et 1967.

Ladite compagnie vend du mazout au détail. Elle vend également et installe des chaudières et leurs accessoires. Elle loue des chauffe-eau au mazout à certains de ses clients et les installe chez eux. Au cours de ses années d'imposition 1966 et 1967, elle a fait diverses dépenses totalisant de \$14,450 et \$27,200, respectivement, à titre de frais d'installation de divers appareils de chauffage qu'elle a ainsi loués et elle a déduit lesdites sommes dans le calcul de son revenu desdites années. L'intimé a rejeté ces déductions.

La compagnie prétend que ces sommes sont des sommes courantes déboursées ou dépensées en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de son entreprise et que, par conséquent,

ible. The respondent says that the amounts 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 as expenses; and that they formed part of the capital cost to the company of property within the meaning of section 11(1)(a) of the Act in respect of which capital cost allowance may be claimed.

There is no dispute that the water heaters themselves are capital assets. The issue relates to the costs of their installation.

Four witnesses were called on behalf of the company, namely, Mr. Leo J. Hanley, Vice-President of the company and Manager of Fuel Oil Sales of Texaco Canada, of which the appellant company is a subsidiary; Mr. Calvin Wattie, General Manager of Sales of Texaco Canada; Mr. H. David Spielman, General Manager of the Oil Heating Association of Canada; and Mr. David Tarr, a Chartered Accountant with Arthur Andersen & Co., the auditors of Texaco Canada and its subsidiaries.

Mr. Hanley and Mr. Wattie testified to the effect that the appellant company operates in the Toronto area, its business being wholesale and retail distribution of fuel oil and heating equipment. It sells fuel oil to householders, commercial users and jobbers; and also sells furnaces and heating equipment and installs them, and leases and installs the water heaters whose installation costs are here in issue. It has a fleet of trucks and a service department. In the 1960's the company found itself faced with severe competition from natural gas and among plans conceived by it to retard the encroachments of such gas was a plan to lease water heaters to householders. The heaters are for domestic use and consist of a hot water tank and a heating unit powered by fuel oil instead of by gas or electricity. An initial plan involved sale, rather than rental, of the heaters, but it was not successful and leasing was resorted to. The intention was to retain the company's customers, increase the number of its residential accounts, and sell about 300 additional gallons of fuel oil yearly to each customer having a leased heater. A brochure, Exhibit A-2, picturing the heater and setting forth its advantages

elles sont déductibles. L'intimé prétend que ces sommes constituent des débours ou paiements à compte de capital au sens des dispositions de l'article 12(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et que, par conséquent, elles ne sont pas déductibles comme dépenses et constituent pour la compagnie une partie du coût en capital de biens, au sens de l'article 11(1)(a) de la *Loi*, pour lesquels il est possible de demander une allocation à l'égard du coût en capital.

Les parties sont d'accord que les chauffe-eau constituent par eux-mêmes des biens de capital. Le litige porte sur les frais de leur installation.

Quatre témoins ont été cités au nom de la compagnie, savoir, M. Leo J. Hanley, vice-président de la compagnie et chef des ventes de mazout de la Texaco Canada, compagnie mère de la compagnie appelante; M. Calvin Wattie, directeur général des ventes de la Texaco Canada; M. H. David Spielman, directeur général de l'Association du chauffage à l'huile du Canada et M. David Tarr, comptable agréé à la compagnie Arthur Andersen & Co., vérificateurs de la Texaco Canada et de ses filiales.

MM. Hanley et Wattie ont témoigné que la compagnie appelante exerce son activité dans la région de Toronto où elle s'occupe de la vente en gros et au détail de mazout et de matériel de chauffage. Elle vend du mazout aux particuliers, aux établissements commerciaux et aux revendeurs; elle vend et installe aussi des chaudières et leurs accessoires et elle loue et installe les chauffe-eau dont les frais d'installation constituent l'objet du présent litige. La compagnie possède une flotte de camions ainsi qu'un service après vente. Durant les années 1960, la compagnie a dû affronter la rude concurrence du gaz naturel et, parmi les plans qu'elle a conçus pour en retarder l'envahissement, elle a notamment décidé de louer des chauffe-eau aux particuliers. Les chauffe-eau sont destinés à l'usage domestique et sont composés d'un réservoir à eau chaude et d'un appareil de chauffage fonctionnant au mazout au lieu de gaz ou d'électricité. On avait d'abord pensé vendre des chauffe-eau et non les louer, mais cette tentative a été infructueuse et il a été décidé de recourir à la location. Le but de la compagnie était de conserver ses clients, d'augmenter ses affaires avec des particuliers et de vendre

vis-à-vis gas or electric water heaters, was published.

The number of heaters installed in 1966 and 1967 was 175 and 268, respectively, of which 101 and 197 still remained as at December 31, 1971, as shown in Exhibit A-8. In 1969 and 1970 the company had 578 and 693 accounts with water heaters, as compared with 40,412 and 39,334 without heaters, and the cancellations of accounts with heaters was 1.7% and 2.2%, as compared with 6.49% and 6.28% for accounts without heaters, as shown in Exhibit A-1. I gathered from the testimony of the company's officers that they considered that the program helped to keep the company in business and that the revenue derived was worth the effort, although looked at by itself the leasing of the heaters was not profitable.

Exhibit A-5 shows a typical heater installation, which involves, *inter alia*, plumbing, electrical work, venting of a flue pipe, and connecting the heater to the oil tank. The average installation costs per heater were \$85 in 1966, and \$100 in 1967. Details are shown in Exhibits A-6 and A-7. The costs were borne by the company, not charged to the customer. The cost to the company of a water heater, with its controls, not installed, was \$197. The selling price of fuel oil in 1966-67 was about 20 cents per gallon. The expected additional 300 gallons sold to a customer using a water heater would yield about \$60 gross to the company. There was also a monthly rental charge for some or all of the term as set forth next. When heaters are removed they go through reconditioning processes and some are used again. The costs of removal are written off¹. When heaters are removed, some of the installed parts, including the flue pipe and water line, are left in the premises, as the cost of their removal and transportation would exceed their value to the company.

chaque année environ 300 gallons de mazout de plus à chaque locataire d'un chauffe-eau. La compagnie a publié une brochure (pièce A-2) représentant le chauffe-eau et faisant valoir les avantages de celui-ci par rapport aux chauffe-eau à gaz où à l'électricité.

Le nombre des chauffe-eau installés en 1966 et 1967 a été respectivement de 175 et 268. Le 31 décembre 1971, il en restait respectivement 101 et 197, ainsi que le montre la pièce A-8. En 1969 et 1970, la compagnie avait 578 et 693 clients locataires de chauffe-eau, alors qu'elle en avait 40,412 et 39,334 autres qui n'avaient pas de chauffe-eau. Les taux d'annulation des clients avec chauffe-eau étaient de 1.7% et de 2.2%, alors que les taux des clients sans chauffe-eau étaient de 6.49% et de 6.28%, comme l'indique la pièce A-1. Il se dégage des témoignages des dirigeants de la compagnie qu'ils estimaient que leur programme avait permis à la compagnie de demeurer dans les affaires et que le revenu qu'elle en a tiré valait cet effort, même si la location des chauffe-eau, prise en elle-même, n'était pas rentable.

La pièce A-5 montre une installation typique de chauffe-eau, qui nécessite notamment de la plomberie, des installations électriques, un tuyau de ventilation et le raccordement du chauffe-eau au réservoir à huile. Le montant moyen des frais d'installation était de \$85 en 1966 et de \$100 en 1967. Les pièces A-6 et A-7 en donnent les détails. Les frais étaient supportés par la compagnie et n'étaient pas facturés aux clients. Le prix de revient d'un chauffe-eau et de ses commandes pour la compagnie était de \$197, installation non comprise. Le prix de vente du mazout en 1966-67 était d'environ 20 cents le gallon. On prévoyait que la vente de 300 gallons additionnels à chaque locataire d'un chauffe-eau rapporterait une somme brute d'environ \$60 à la compagnie. Il y avait également un prix mensuel de location pour une partie ou la totalité de la période mentionnée ci-après. Lorsque les chauffe-eau sont enlevés, ils sont remis en état et certains sont réutilisés. Les frais d'enlèvement sont passés par profits et pertes¹. Lorsque les chauffe-eau sont enlevés, certaines installations, notamment le tuyau de ventilation et l'arrivée d'eau, sont laissés sur les lieux, étant donné que les frais de leur enlève-

Exhibits A-3 and A-4 are typical lease agreements for the company's water heaters. The lease is for a minimum term of 2 years, thereafter from year to year terminable by prior written notice of 2 months. In cases where the customer moved from the premises or otherwise terminated the lease, the company did not in fact collect any penalty and it absorbed the installation expenses. The rent, payable monthly, is \$2.50, plus provincial sales tax. In the A-3 lease, which was the form used in 1966, there was a provision that no rental charge was payable during the first 6 months. The company retains ownership of the heater and maintains it while leased. The customer agrees to purchase exclusively from the company during the term of the lease all furnace fuel oil required to heat the residence and to operate the heater. There is a separate fuel oil contract, such as Exhibit A-9.

As I recall the evidence, the average length of time during which fuel oil customers were holding their oil contracts with the company in the 1960's was about 6.8 years, and the average for those having water heaters was somewhat longer; and the heaters had a useful life of about 8 years.

The company's officers, Mr. Hanley and Mr. Wattie, said that the installations costs were charged to current expenditures. They were considered to be expenses incurred in the company's efforts to meet and attack the competition from natural gas and to promote sales of fuel oil, and the company felt that it was proper to charge them to current account in the same way as advertising expenses would be so charged. Mr. Tarr, the auditor, also treated the costs as promotional expenses, based on considerations that there was uncertainty as to how long the customer would retain the heater and purchase the necessary fuel for its operation and uncertainty as to whether the expenses of installation would be recovered, for the expenses were sunk and would be lost if the contract were not continued for a sufficient period; the company gambled that it would

ment et de leur transport excéderaient leur valeur pour la compagnie.

Les pièces A-3 et A-4 sont des contrats-types de location des chauffe-eau de la compagnie. Le contrat de location a une durée minimum de deux ans et il peut être ensuite résilié chaque année moyennant un préavis de deux mois. Lorsque le client quittait les lieux ou mettait autrement fin à la location, la compagnie ne réclamait en fait aucune indemnité et elle absorbait elle-même les frais d'installation. Le prix mensuel de location est de \$2.50, plus la taxe de vente provinciale. Une des clauses du contrat A-3, le contrat-type employé en 1966, stipule que la location est gratuite pendant les six premiers mois. La compagnie demeure propriétaire du chauffe-eau et se charge de son entretien durant la location. Pendant celle-ci, le client s'engage à acheter exclusivement de la compagnie tout le mazout nécessaire au chauffage de la résidence et au fonctionnement du chauffe-eau. Un contrat distinct, du genre de celui qui est produit sous la cote A-9, était passé pour la fourniture du mazout.

D'après la preuve, je crois que durant les années 1960, la durée moyenne des contrats de fourniture de mazout était de 6.8 ans et la durée moyenne des contrats de fourniture de ceux qui louaient des chauffe-eau était un peu plus longue. Les chauffe-eau avaient une durée d'utilisation d'environ 8 ans.

Les dirigeants de la compagnie, MM. Hanley et Wattie, ont affirmé que les frais d'installation étaient affectés aux dépenses courantes. On considérait qu'ils représentaient des dépenses que la compagnie engageait pour lutter contre la concurrence du gaz naturel et pour augmenter les ventes de mazout. La compagnie estimait qu'elle était fondée à les faire passer dans les dépenses courantes, au même titre que ses dépenses de publicité. M. Tarr, le vérificateur, a considéré ces frais comme des dépenses de promotion, étant donné que la compagnie ne savait pas pendant combien de temps le client conserverait le chauffe-eau et achèterait le mazout nécessaire à son fonctionnement, et qu'elle n'était pas certaine de récupérer les frais d'installation, car il s'agissait de dépenses non récurrentes qui étaient perdues si la durée du contrat était trop courte. La compagnie espérait

retain the customer long enough to cover the expenses; and the expenses were related to the company's promotional program to retain customers, combat the competition of natural gas and increase the number of its fuel oil accounts and sale of oil. Mr. Tarr agreed, as I understood his testimony, that the installation expenses were incurred with the hope of earning revenue over a period of years, that the heaters themselves were fixed capital assets, and that their installation in the customer's premises was a condition precedent to their use and capacity to earn income; but he considered that in the case of the appellant it was right to charge the installation costs as current expenses in the year in which they were incurred, and inappropriate to charge them to capital, and this was the view of his firm, Arthur Andersen & Company. He agreed with a statement on page 431 of *Principles of Accounting*, 4th ed., 1951, by Finney and Miller, that "the cost of machinery includes the purchase price, freight, duty and installation costs", but he seemed not to regard the heaters as being "machinery".

Mr. Spielman, General Manager of the Oil Heating Association of Canada, spoke of the competition between natural gas, electricity and fuel oil, and to competition between members within the industry. He said that all major oil companies have programs for supplying water heaters to their customers, and that the majority of such companies, more than 70% of them, charge the installation expenses to current account, while some charge them to capital account.

In argument counsel for the appellant made a general submission that the answer to the question whether an outlay is a capital or business expenditure has to be derived from many aspects of a whole set of circumstances and a common-sense appreciation of all the guiding features² and that it depends on what the expenditure is calculated to effect from a prac-

conserver ses clients suffisamment longtemps pour couvrir ces dépenses. Celles-ci se rattachaient au programme de promotion que la compagnie avait mis sur pied pour conserver ses clients, combattre la concurrence du gaz naturel et augmenter le nombre de ses comptes de mazout ainsi que les ventes d'huile. D'après ce que j'ai compris du témoignage de M. Tarr, celui-ci a convenu que les dépenses d'installation étaient engagées dans l'espoir de gagner un revenu sur une période de plusieurs années, que les chauffe-eau eux-mêmes étaient des immobilisations et que leur installation chez le client était une condition préalable à leur utilisation et à leur capacité de produire des revenus. Toutefois, M. Tarr considère, et c'est également l'opinion de la firme Arthur Andersen & Company à laquelle il appartient, que dans le cas de l'appellante il était justifié de faire passer les frais d'installation en dépenses courantes de l'année durant laquelle ils étaient engagés, et qu'il n'aurait pas convenu de les imputer au compte de capital. Il s'est déclaré d'accord avec l'énoncé contenu à la page 431 de l'ouvrage de Finney et Miller, *Principles of Accounting* (Principes de comptabilité), 4^e éd., 1951, selon lequel [TRA-DUCTION] «le coût des machines comprend le prix d'achat, les frais de transport, les droits et les frais d'installation» mais il ne semblait pas considérer les chauffe-eau comme des «machines».

M. Spielman, directeur général de l'Association du chauffage à l'huile du Canada, a parlé de la concurrence entre le gaz naturel, l'électricité et le mazout et de la concurrence à l'intérieur d'une même industrie. Il a dit que les grandes compagnies pétrolières fournissent des chauffe-eau à leurs clients et que la majorité de celles-ci, plus 70%, passent les frais d'installation en dépenses courantes, tandis que d'autres les imputent au compte de capital.

Dans sa plaidoirie, l'avocat de l'appellante a présenté un argument général selon lequel la réponse à la question de savoir si une somme déboursée est une dépense de capital ou d'exploitation doit se déduire de nombreux aspects d'un ensemble de circonstances et d'une appréciation raisonnable de tous les facteurs dominants.² Cette réponse doit également se fonder

tical and business point of view rather than the juristic classification of the legal rights, if any, secured, employed or exhausted in the process³; that from a "common-sense" appreciation of the facts in this case the expenditures on account of installation of the heaters were part of the total costs relating to the marketing of fuel oil and "from a practical and business point of view" these costs were incurred to create (a) an increase in the volume of fuel oil sold by the appellant and (b) protection against a reduction of its business caused by a loss of a portion of the heating market to competitors, and as such the installation costs were "an expenditure in the process of operation of a profit-making entity" and properly deductible as expenses in the year in which they were incurred.

As to the facts in the present case counsel submitted that the appellant's business was selling fuel oil; due to competition from natural gas its sales were suffering and it conceived a program initially of selling and later of leasing water heaters to increase its volume of oil sales and to retain its customers; the rental program was profitable not *per se* but only when considered with the result of the increased volume of oil sales; the duration of the term of leases was uncertain; the recovery of the installation costs was also uncertain and they were not in fact recovered in the cases of early cancellations; the costs were promotional, like advertising costs; the company knows best how to run its business, and its officers and auditors thought it proper to charge the installation costs to current account rather than to capital in the face of drastic and continuing competition and a constant need to compete and to promote sales of fuel oil; the company was forced by circumstances to engage in the leasing program in order to hold customers and stay in business; the great majority of other fuel oil companies treat similar installation costs as current expenses in their business practice; and the appellant's auditor and Arthur Andersen & Company thought that it was in accordance with generally accepted business and accounting principles to charge

sur les résultats que l'on escompte de la dépense en se plaçant sur un plan pratique et commercial plutôt qu'au point de vue de la classification juridique des droits qui ont été garantis, employés ou épuisés, le cas échéant, dans l'opération³. Il a plaidé que selon une appréciation «raisonnable» des faits de la présente affaire, les frais d'installation des chauffe-eau font partie du coût total de la commercialisation du mazout et [TRADUCTION] «sur le plan pratique et commercial», ces dépenses ont été engagées en vue de créer a) une augmentation des ventes de mazout de l'appelante et b) une protection contre une diminution éventuelle de ses affaires, causée par la perte, au profit de la concurrence, d'une partie du marché du chauffage. En tant que tels, les frais d'installation constituent [TRADUCTION] «une dépense engagée dans le cours de l'exploitation d'une entreprise à but lucratif» et sont à bon droit déductibles comme dépenses au cours de l'année durant laquelle elles ont été engagées⁴.

En ce qui concerne les faits de la présente affaire, l'avocat a soutenu que l'entreprise de l'appelante consiste à vendre du mazout. Les ventes de ladite compagnie ont souffert de la concurrence du gaz naturel et l'appelante a conçu un programme aux termes duquel elle a d'abord vendu et ensuite loué des chauffe-eau afin d'augmenter ses ventes de mazout et de conserver ses clients. La location n'était pas rentable en elle-même mais elle l'était eu égard à l'augmentation des ventes de mazout qui en était le résultat. La durée des contrats de location n'était pas certaine. La récupération des frais d'installation était également incertaine et, en fait, ces frais ont été perdus dans le cas des contrats de courte durée. Il s'agit de frais de promotion, comme les frais de publicité. La compagnie sait mieux que quiconque comment gérer ses affaires, et ses dirigeants et vérificateurs ont jugé à propos de faire passer les frais d'installation en dépenses courantes plutôt qu'en dépenses de capital, étant donné la concurrence vigoureuse et incessante et la nécessité d'y faire face en augmentant constamment les ventes de mazout. La compagnie s'est vue contrainte par les circonstances de se lancer dans la location afin de conserver ses clients et de rester à la tête de ses affaires. La grande majorité des autres compagnies de mazout con-

the costs to current expenses rather than to capital account.

Counsel for the respondent contended that the installation costs were outlays on account of capital. He submitted that the heaters can earn income only after they are installed, that the cost of readying a fixed capital asset for use has been generally held to be on capital account, and that in the present case the installation costs were part of the cost of providing fixed capital assets for the purpose of earning income over a period of years, the intention being to retain customers as long as possible; the appellant is seeking to offset the costs against rental revenue and profits from additional fuel oil sales in years subsequent to the year in which the heaters were installed; the heaters were expected to stay in place on the average for a number of years and had a useful life expectancy of some years, which is not controverted by the fact that a relatively small percentage were removed within 2 years (8.6% of those installed in 1966 and 4.9% of those installed in 1967 as per Exhibit A-8); the installed heater is a new income earning capital asset that earns income as from its installation, and it is different from a crated heater that has no capacity in that condition to earn income; installation and its costs are not recurrent each year in the case of the individual customer; installation of a fixed asset is what results from the outlay, it is intended to be and normally is of enduring benefit over a period of years; the principal, immediate and direct result is rental revenue and additional oil sales, plus perhaps some goodwill, and any promotional element is secondary; the rental revenue and profit from additional oil sales appear to be sufficiently large to lead to an inference that the leasing of heaters is not *per se* unprofitable; also that the practice of the appellant and of numerous other, but not all, oil companies of charging heater installation costs to current account is not conclusive as to the propriety of so doing, the appellant did not cite any accounting book as authority for that practice, and the

sidèrent ces frais d'installation comme des dépenses courantes de leur entreprise. Le vérificateur de l'appelante, ainsi que la Arthur Andersen & Company, ont estimé qu'il était conforme aux principes généralement admis dans les affaires et en comptabilité de faire passer ces frais en dépenses courantes plutôt qu'en dépenses de capital.

L'avocat de l'intimé a soutenu que les frais d'installation étaient des dépenses de capital. Il a affirmé que les chauffe-eau ne peuvent produire un revenu qu'après leur installation, que les frais de mise en état de fonctionnement d'un bien d'immobilisation en vue de son utilisation sont généralement jugés comme faisant partie des dépenses de capital et que, dans la présente affaire, les frais d'installation représentaient une partie des frais engagés pour que des biens de capital permettent de gagner un revenu sur un certain nombre d'années, afin de conserver des clients le plus longtemps possible. L'appelante cherche à déduire ces frais d'un revenu locatif et des profits tirés de ventes additionnelles de mazout au cours des années qui suivent celle de l'installation des chauffe-eau. On prévoyait que les chauffe-eau demeuraient chez le client pendant un nombre moyen d'années et ils avaient une durée d'utilisation de plusieurs années, ce qui n'est pas contredit par le fait qu'un pourcentage relativement faible des chauffe-eau a été enlevé dans les deux ans, soit 8.6% de ceux qui avaient été installés en 1966 et 4.9% de ceux qui avaient été installés en 1967, comme le montre la pièce A-8. Le chauffe-eau installé devient, à partir de son installation, un bien de capital qui produit un revenu et il diffère ainsi d'un chauffe-eau non installé qui n'a aucune capacité, en cet état, de produire un revenu. Dans le cas de chaque client pris en particulier, l'installation et les frais qu'elle occasionne ne se renouvellent pas chaque année. L'installation d'un bien d'immobilisation est le résultat d'un débours et on prévoit qu'elle rapportera un bénéfice durable pendant un certain nombre d'années, ce qui est normalement le cas. Le résultat principal, immédiat et direct, est le revenu locatif, une augmentation des ventes de mazout, un peu de clientèle peut-être, mais l'aspect relatif à la promotion est secondaire. Le revenu locatif et le bénéfice tiré des ventes supplémentaires de

company's auditor agreed that in the case of the appellant the crux was the uncertainty as to the outcome of the expenditures in view of the uncertainty as to how long heaters would be retained by customers.

Counsel for the respondent cited the following cases:

B. C. Electric Rly. v. M.N.R. [1958] S.C.R. 133; *Thomson Construction (Chemong) Ltd. v. M.N.R.* [1957] Ex.C.R. 97 at pp. 104-106; *Law Shipping Co. v. C.I.R.* 12 T.C. 621; *Glenco Investments Corp. v. M.N.R.* [1968] Ex.C.R. 98; *M.N.R. v. Lumor Interests Ltd.* [1960] Ex.C.R. 161; *M.N.R. v. Vancouver Tugboat Co.* [1957] Ex.C.R. 160; *M.N.R. v. Haddon Hall Realty Inc.* [1962] S.C.R. 109; *C.I.R. v. Granite City Steamship Co.* (1927) 13 T.C. 1; *Sherritt Gordon Mines Ltd. v. M.N.R.* [1968] Ex.C.R. 459; *British Insulated and Helsby Cables Ltd. v. Atherton* [1926] A.C. 205; *Val-lambrosa Rubber Co. v. Farmer*, 5 T.C. 529; *Montship Lines Ltd. v. M.N.R.* [1954] Ex.C.R. 376; *Regent Oil Co. v. Strick* [1965] 3 W.L.R. 636.

Sections 11(1)(a) and 12(1)(a) and (b) of the *Income Tax Act* in the taxation years concerned read as follows:

11. (1) Notwithstanding paragraphs (a), (b) and (h) of subsection (1) of section 12, the following amounts may be deducted in computing the income of a taxpayer for a taxation year:

(a) such part of the capital cost to the taxpayer of property, or such amount in respect of the capital cost to the taxpayer of property, if any, as is allowed by regulation;

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,

mazout semblent assez importants pour justifier la conclusion que la location des chauffe-eau n'est pas en elle-même non rentable. La pratique de l'appelante et de nombreuses autres compagnies pétrolières, mais non de toutes, de faire passer les frais d'installation des chauffe-eau en dépenses courantes, ne constitue pas une preuve concluante du bien-fondé de cette façon de faire; l'appelante n'a cité sur ce point aucun ouvrage de comptabilité faisant autorité et le vérificateur de la compagnie a convenu que dans le cas de l'appelante, le nœud du problème était l'incertitude quant au résultat des dépenses, en raison de l'incertitude de la période pendant laquelle les clients conserveraient les chauffe-eau.

L'avocat de l'intimé a cité les affaires suivantes:

B.C. Electric Rly. c. M.R.N. [1958] R.C.S. 133; *Thomson Construction (Chemong) Ltd. c. M.R.N.* [1957] R.C.É. 97, aux pp. 104 à 106; *Law Shipping Co. c. C.I.R.* 12 T.C. 621; *Glenco Investments Corp. c. M.R.N.* [1968] R.C.É. 98; *M.R.N. c. Lumor Interests Ltd.* [1960] R.C.É. 161; *M.R.N. c. Vancouver Tugboat Co.* [1957] R.C.É. 160; *M.R.N. c. Haddon Hall Realty Inc.* [1962] R.C.S. 109; *C.I.R. c. Granite City Steamship Co.* (1927) 13 T.C. 1; *Sherritt Gordon Mines Ltd. c. M.R.N.* [1968] R.C.É. 459; *British Insulated and Helsby Cables Ltd. c. Atherton* [1926] A.C. 205; *Val-lambrosa Rubber Co. c. Farmer*, 5 T.C. 529; *Montship Lines Ltd. c. M.R.N.* [1954] R.C.É. 376; *Regent Oil Co. c. Strick* [1965] 3 W.L.R. 636.

Les articles 11(1)a) et 12(1)a) et b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'appliquant aux années d'imposition en cause sont rédigés comme suit:

11. (1) Par dérogation aux alinéas a), b) et h) du paragraphe (1) de l'article 12, les montants suivants peuvent être déduits dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition:

a) la partie de ce que coûtent en capital les biens au contribuable, ou la somme à l'égard de ce que coûtent en capital les biens au contribuable, s'il en est, qui est allouée par règlement;

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,

It is sometimes difficult to determine whether an outlay can be set against income or must be regarded as a capital outlay. Several criteria have been used in the cases cited in argument. In *Regent Oil Co. v. Strick* [1965] 3 W.L.R. 636, Lord Reid said at pages 645-46:

Whether a particular outlay by a trader can be set against income or must be regarded as a capital outlay has proved to be a difficult question. . . .

One must, I think, always keep in mind the essential nature of the question. The Income Tax Act requires the balance of profits and gains to be found. So a profit and loss account must be prepared setting on one side income receipts and on the other expenses properly chargeable against them. In so far as the Act prohibits a particular kind of deduction it must receive effect. But beyond that no one has to my knowledge questioned the opinion of Lord President Clyde in *Whimster & Co. v. Inland Revenue Commissioners*, (1926 S.C. 20; 12 T.C. 813) where, after stating that profit is the difference between receipts and expenditure, he said: "the account of profit and loss to be made up for the purpose of *ascertaining that difference* must be framed consistently with the ordinary principles of commercial accounting so far as applicable . . ." So it is not surprising that no one test or principle or rule of thumb is paramount. The question is ultimately a question of law for the court, but it is a question which must be answered in light of all the circumstances which it is reasonable to take into account, and the weight which must be given to a particular circumstance in a particular case must depend rather on common sense than on a strict application of any single legal principle.

In *Bowater Power Co. v. M.N.R.* [1971] C.T.C. 818, Noël A.C.J., of this Court said at pages 836-37-38:

The law with regard to the deduction of what might be called border-line expenses or "nothings" has moved considerably ahead in the last few years, as can be seen from the above decisions. The Chief Justice of the Supreme Court, in dismissing the appeal from the decision of the President in *M.N.R. v. Algoma Central Railway (supra)* at page 162, referred with approval to the following statement of Lord Pearce in *B.P. Australia Ltd. v. Commissioner of Taxation of the Commonwealth of Australia*, [1966] A.C. 224, at page 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 com-

Il est parfois difficile de déterminer si une somme déboursée ou dépensée peut être défalquée des revenus ou si elle doit être considérée comme une dépense de capital. Plusieurs critères ont été utilisés dans les affaires citées au cours des plaidoiries. Dans l'affaire *Regent Oil Co. c. Strick* [1965] 3 W.L.R. 636, Lord Reid déclare aux pages 645 et 646:

[TRADUCTION] Il est difficile de savoir si un commerçant qui débourse une somme donnée doit la défalquer de son revenu ou s'il doit la considérer comme une dépense de capital

Il ne faut jamais perdre de vue, à mon avis, la nature essentielle de la question. La Loi de l'impôt sur le revenu oblige le contribuable à établir le solde des profits et des gains. Il doit donc établir un compte des profits et des pertes, en inscrivant les recettes d'un côté et les dépenses qu'il peut à bon droit leur imputer de l'autre. Il doit se conformer à la Loi dans la mesure où celle-ci interdit certaines déductions. Mais à ma connaissance, personne n'a encore, hors de ces limites, contesté l'opinion du président Lord Clyde dans l'affaire *Whimster & Co. c. Inland Revenue Commissioners*, (1926 S.C. 20; 12 T.C. 813) dans laquelle, après avoir défini le profit comme étant la différence entre les recettes et les dépenses, il a déclaré: «le compte des profits et des pertes qui doit être établi aux fins de *déterminer cette différence* doit être conforme aux principes ordinaires de la comptabilité commerciale dans la mesure où ils s'appliquent . . . » Il n'est donc pas étonnant qu'il n'existe aucun critère, principe ni règle empirique dominants. La question est en fin de compte une question de droit que la Cour doit trancher, mais c'est également une question à laquelle on doit répondre à la lumière de toutes les circonstances qu'il est raisonnable de prendre en considération et l'importance que l'on doit attribuer à une circonstance donnée d'une affaire relève plutôt du bon sens que d'une application rigoureuse d'un principe de droit quelconque.

Dans l'affaire *Bowater Power Co. c. M.N.R.* [1971] C.T.C. 818, le juge Noël J.C.A. de cette Cour, a déclaré aux pages 836, 837 et 838:

En ce qui concerne la déduction de ce qu'on pourrait appeler les dépenses se trouvant dans des cas limités ou les «riens» le droit a considérablement évolué au cours des dernières années, comme on peut le constater dans les décisions qui précèdent. A la page 162 de l'arrêt *M.N.R. c. Algoma Central Rly.* (précité), le juge en chef de la Cour suprême, en rejetant l'appel de la décision du président, se reportait, en y souscrivant à la déclaration suivante de Lord Pearce dans l'arrêt *B.P. Australia Ltd. c. Comm'r of Taxation of Australia* [1966] A.C. 224, à la page 264:

[TRADUCTION] 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

monsense appreciation of all the guiding features which must provide the ultimate answer.

The solution, therefore, "depends on what the expenditure is calculated to effect from a practical and business point of view rather than upon the juristic classification of the legal rights, if any, secured, employed or exhausted in the process" (*Hallstroms Pty Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation*, 8 A.T.D. 190 at 196). The question of deductibility of the expenses must therefore be considered from the standpoint of the company, or its operations, as a practical matter.

... In distinguishing between a capital payment and a payment on current account, regard must always be had to the business and commercial realities of the matter.

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? The respondent takes the position that the installation expenses are part of the capital cost to the appellant of the heaters, as and when installed, in respect of which capital cost allowances may be claimed.

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

saine de toutes les caractéristiques directrices qui doit apporter la réponse finale.

La solution donc, [TRADUCTION] «dépend de l'effet envisagé de la dépense d'un point de vue pratique et commercial plutôt que de la classification juridique des droits, s'il en est, garantis, employés ou épuisés en cours de route.» *Hallstroms Pty. Ltd. c. F.T.C.* 8 A.T.D. 190 à la p. 196. La question de la déductibilité des dépenses doit donc, en pratique, être considérée du point de vue de la compagnie ou de ses activités.

... En faisant une distinction entre un paiement de capital et un paiement au compte courant, il faut toujours tenir compte des réalités industrielles et commerciales en cause.

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 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

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.

As to the practice of the major oil companies in their treatment of the expenses of installing water heaters, there is not unanimity among them. The majority charge the expenses to current account, while some charge them to capital. The appellant is among those who choose to charge them to income of the year of the installation. They may find it more convenient to charge the expenses once and for all in the year in which they are incurred, rather than to add them to the price paid for the heaters and claim capital cost allowances on the total cost of the installed capital asset. The appellant company's auditor supported that treatment, based mainly on the uncertainty as to how long customers would retain the heaters, and on uncertainty as to whether the installation expenses would be recovered, because customers might cancel their contract before the expenses are recovered. The practice of the oil companies, differ-

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.

Quant aux importantes compagnies pétrolières, elles ne considèrent pas tous les frais d'installation des chauffe-eau de la même façon. La plupart les font passer dans les dépenses courantes et d'autres dans les dépenses de capital. L'appelante est parmi celles qui ont choisi de les déduire des revenus de leur année d'installation. Il est possible qu'elles trouvent plus pratique de déduire les dépenses une fois pour toutes dans l'année durant laquelle elles ont été faites, au lieu de les ajouter au prix des chauffe-eau et de réclamer des allocations à l'égard du coût en capital pour le coût total du bien de capital installé. Le vérificateur de la compagnie appelante s'est déclaré en faveur de cette façon de faire pour la raison principale que la durée de location des chauffe-eau était incertaine et que la compagnie n'était pas certaine de récupérer les frais d'installation, étant donné que les clients pouvaient résilier leur contrat avant que

ing as it does between the companies, is a consideration to be taken into account, but I do not think that the practice followed by the majority of them is a paramount factor. I also think that the uncertainty above referred to is hardly a valid basis upon which to found a decision as to the category in which the expenses naturally fall.

The auditor also regarded the expenses as promotional expenses incurred to increase sales of fuel oil and to meet the competition of natural gas. I am satisfied that the expenses were incurred with the objective of increasing oil sales and meeting competition. But I find it difficult to put them in a promotional category or to treat them, as advertising expenses are treated, as current expenses deductible in the year in which they were expended. To me, they have little resemblance to promotional or advertising expenses.

As previously indicated, Finney and Miller's *Principles of Accounting*, chapter 19 deals with *Tangible Fixed Assets* and states at page 431:

The cost of machinery includes the purchase price, freight, duty, and installation costs. If machinery has to be operated for a time for the purpose of breaking it in and testing it, the costs of such necessary preliminary operation may be capitalized.

The appellant's auditor did not dispute that the statement was correct in respect of machinery, but he was unwilling to agree that it applied to the oil heaters here concerned. I do not think that I should treat it as applying to the heaters, even although they are tangible fixed assets, as it is possible that the authors would not have treated heaters the same as they treated machinery.

On my appreciation of the facts and the guiding features, which I hope is a common-sense 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

les dépenses ne soient récupérées. La pratique que suivent les compagnies pétrolières n'est pas uniforme et ce facteur doit être pris en considération, mais je ne pense pas que le fait qu'une méthode donnée est utilisée par la majorité d'entre elles soit un facteur déterminant. Je pense également que l'incertitude dont nous avons parlé ci-dessus ne peut guère servir de critère pour décider dans quelle catégorie les dépenses entrent normalement.

Le vérificateur a également considéré les dépenses comme des dépenses de promotion engagées en vue d'augmenter les ventes de mazout et de faire face à la concurrence du gaz naturel. Je suis convaincu que ces dépenses ont été engagées en vue d'augmenter les ventes de mazout et de faire face à la concurrence. Mais je trouve difficile de les classer dans la catégorie des dépenses de promotion ou de les considérer, comme le sont les dépenses de publicité, comme des dépenses courantes déductibles au titre de l'année dans laquelle elles sont supportées. Elles n'ont, à mon avis, que peu d'analogie avec des dépenses de promotion ou de publicité.

Comme nous l'avons déjà indiqué, le chapitre 19 de l'ouvrage de Finney et Miller, *Principles of Accounting*, traite des immobilisations matérielles, et il est écrit à la page 431:

[TRADUCTION] Le coût des machines comprend le prix d'achat, les frais de transport, les droits et les frais d'installation. Si les machines doivent fonctionner un certain temps pour être rodées et essayées, le coût de ces opérations préliminaires nécessaires peut être capitalisé.

Le vérificateur de l'appelante n'a pas mis en question l'exactitude de cet énoncé au sujet des machines, mais il n'était pas disposé à convenir qu'il s'applique aux chauffe-eau en cause. Je ne pense pas qu'il faut le considérer comme s'appliquant aux chauffe-eau, même s'ils sont des immobilisations matérielles, étant donné que les auteurs de l'ouvrage n'auraient peut-être pas considéré les chauffe-eau de la même manière que les machines.

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

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. The appeal will, therefore, be dismissed. The respondent is entitled to his costs.

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.

¹ The Department has not challenged the writing-off of the removal costs and they are not in issue here.

² Cases cited:

B. P. Australia Ltd. v. Comm'r of Taxation [1966] A.C. 224, applied in *M.N.R.* [1968] C.T.C. 161 at 162; *Canada Starch Co. v. M.N.R.* [1968] C.T.C. 466 per Jackett P. at 471; *Bowater Power Co. v. M.N.R.* [1971] C.T.C. 818 per Noël A.C.J. at 836-37.

³ Cases cited:

Hallstroms Pty. Ltd. v. Federal Comm'r of Taxation (1946) 72 C.L.R. 634 at 648 per Dixon J., (1948) 8 A.T.D. 190 at 196 (applied: *B. P. Australia Ltd. v. Comm'r of Taxation* [1966] A.C. 224 at 264); *C.I.R. v. Carron Co.* (1968) 29 T.R. 173 at 177 per Lord Guest; *C.I.R. v. Carron Co.* (1967) 28 T.R. 101 at 109 per Lord Guthrie; *C.I.R. (N.Z.) v. Murray Equipment Ltd.* (1965) 14 A.T.D. 212 at 219 and 220 per Moller J.; *Bowater Power Co. v. M.N.R.* [1971] C.T.C. 818 at 837 and 838.

⁴ Cases cited:

Jackett P. in *Canada Starch Co. v. M.N.R.* [1968] C.T.C. 466.

¹ Le Ministère n'a pas contesté le passage par profits et pertes des frais d'enlèvement et ils ne sont pas en litige ici.

² Affaires citées:

B. P. Australia Ltd. c. Comm'r of Taxation [1966] A.C. 224, appliqué dans l'affaire *M.R.N.* [1968] C.T.C. 161, à la p. 162; *Canada Starch Co. c. M.R.N.* [1968] C.T.C. 466 (le président Jackett, à la p. 471); *Bowater Power Co. c. M.R.N.* [1971] C.T.C. 818, (le juge Noël J.C.A. aux pp. 836 et 837).

³ Affaires citées:

Hallstroms Pty. Ltd. c. Federal Comm'r of Taxation (1946) 72 C.L.R. 634, à la page 648 (le juge Dixon), (1948) 8 A.T.D. 190, à la p. 196 (appliqué dans l'affaire *B. P. Australia Ltd. c. Comm'r of Taxation* [1966] A.C. 224, à la p. 264); *C.I.R. c. Carron Co.* (1968) 29 T.R. 173, à la p. 177 (Lord Guest); *C.I.R. c. Carron Co.* (1967) 28 T.R. 101, à la p. 109 (Lord Guthrie); *C.I.R. (N.Z.) c. Murray Equipment Ltd.* (1965) 14 A.T.D. 212, aux pp. 219 et 220 (le juge Moller); *Bowater Power Co. c. M.R.N.* [1971] C.T.C. 818, aux pp. 837 et 838.

⁴ Affaires citées:

Le président Jackett dans l'affaire *Canada Starch Co. c. M.R.N.* [1968] C.T.C. 466.