

A-1072-90

A-1098-90

A-1072-90

A-1098-90

Maritime Telegraph and Telephone Company, Limited (*Appellant*) (*Plaintiff*)

Maritime Telegraph and Telephone Company, Limited (*appelante*) (*demanderesse*)

v.

a

c.

Her Majesty the Queen (*Respondent*) (*Defendant*)

Sa Majesté la Reine (*intimée*) (*défenderesse*)

INDEXED AS: MARITIME TELEGRAPH AND TELEPHONE CO. v. CANADA (C.A.)

b

RÉPERTORIÉ: MARITIME TELEGRAPH AND TELEPHONE CO. c. CANADA (C.A.)

Court of Appeal, Heald, MacGuigan and Linden J.J.A.—Toronto, February 13; Ottawa, February 19, 1992.

Cour d'appel, juges Heald, MacGuigan et Linden, J.C.A.—Toronto, 13 février; Ottawa, 19 février 1992.

c

Income tax — Income calculation — Telephone company previously including value of services delivered but not billed in revenue for tax reporting and other purposes — Changing in 1984 to billed account basis for income tax only — Whether value of services delivered but not yet billed income under Act, s. 9 — Whether sales of services to be reported only when billed under s. 12(1)(b) — Purpose of s. 12(1)(b) to specify inclusions in income as defined by s. 9, not to create exclusion for sales of services — Receivables included in income for year — Telephone services quantifiable, receivable, when delivered.

d

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Antérieurement, la compagnie de téléphone incluait dans son revenu la valeur des services fournis mais non facturés aux fins de l'impôt et à d'autres fins — En 1984, elle a adopté la méthode du montant facturé aux fins de l'impôt seulement — Les services fournis mais non facturés constituent-ils un revenu en vertu de l'art. 9? — La fourniture de services doit-elle être comptabilisée seulement au moment de la facturation en vertu de l'art. 12(1)(b)? — L'art. 12(1)(b) vise à préciser les éléments à inclure dans le revenu tel que défini à l'art. 9 et non à créer une exclusion à l'égard de la fourniture de services — Les sommes à recevoir sont incluses dans le calcul du revenu pour une année — Les services téléphoniques sont des sommes à recevoir déterminables lorsqu'ils sont fournis.

e

This was an appeal from a Trial Division judgment dismissing the plaintiff's claim.

f

Il s'agit d'un appel du jugement de la Section de première instance qui a rejeté l'action de la demanderesse.

The appellant sells telephone and other telecommunications services to customers in Nova Scotia. Until 1984, it accounted for income on an earned basis, including in its income for the year the value of services delivered whether or not they had been billed. The company used the same accounting method for income tax reporting and for its reports to the provincial regulatory body. In 1984, the appellant changed its reporting of income for tax purposes only to a billed basis, reporting income from the sale of its services in the year in which they were billed; the earned basis was retained in the company's financial statements for other purposes.

g

L'appelante fournit des services téléphoniques et autres services de télécommunications à sa clientèle de la Nouvelle-Écosse. Jusqu'en 1984, elle a calculé son revenu selon la méthode du montant gagné en incluant dans son revenu de l'année la valeur des services fournis, que ceux-ci soient facturés ou non. La compagnie employait la même méthode comptable aux fins de l'impôt et aux fins de la présentation de ses états financiers à l'organisme provincial de réglementation. En 1984, l'appelante a changé de méthode comptable aux fins de l'impôt sur le revenu seulement, et elle a adopté la méthode du montant facturé, comptabilisant son revenu tiré de la fourniture des services dans l'année de la facturation; la méthode utilisée dans les états financiers de la compagnie est demeurée celle du montant gagné à d'autres fins.

h

In 1983, paragraph 12(1)(b) of the *Income Tax Act* had been amended to deem an amount receivable for services when the account is rendered or when it should have been rendered, whichever is earlier. The appellant argues that, as a result of that amendment, receivables from the sale of services become income only when billed.

i

En vertu d'une modification apportée à l'alinéa 12(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en 1983, une somme est réputée à recevoir pour des services rendus à compter de celui des jours suivants à survenir le premier: le jour où a été remis le compte ou le jour où il aurait dû être remis. L'appelante soutient qu'en raison de cette modification, les sommes à recevoir au titre de la fourniture de services ne doivent être incluses dans le revenu qu'à compter de la date de facturation.

j

Held, the appeal should be dismissed.

Arrêt: l'appel devrait être rejeté.

The Trial Judge found that the earned method gives a "truer" picture of the income of a utility company providing a continuing service, resulting in revenue which accrues daily. There was no palpable and overriding error made in arriving at that finding of fact.

Paragraph 12(1)(b) must be located in the scheme of the Act. Section 9 is the fundamental provision for defining income; it says that the income for a year from a business is the profit in that year. The purpose of section 12 is to specify what should be included in income, not to exclude any income which is clearly contemplated by section 9. Receivables are included in income under section 9. The purpose of paragraph 12(1)(b) is to ensure that business income is generally computed on an accrual basis, not a cash basis. The principal intention of the 1983 amendment is to prevent undue extension of billing times in rendering accounts for services rather than to establish any exclusion from income. The appellant's earned revenues to the end of each taxation year were receivables and, therefore, income in that year. Because the company's records indicate the exact times at which services were rendered, that income is even more readily quantifiable than the receivable for electricity delivered at issue in *West Kootenay Power and Light Co. v. Canada*.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 9, 12(1)(b) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 4), 34 (as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 8; 1980-81-82-83, c. 140, s. 16).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

CONSIDERED:

West Kootenay Power and Light Co. v. Canada, [1992] 1 F.C. 732; (1991), 92 DTC 6023 (C.A.); *Stein et al. v. The Ship "Kathy K" et al.*, [1976] 2 S.C.R. 802; (1975), 62 D.L.R. (3d) 1; 6 N.R. 359; *Silverman, Harry v. Minister of National Revenue*, [1961] Ex.C.R. 19; [1960] C.T.C. 262; (1960), 60 DTC 1212.

REFERRED TO:

British Columbia Telephone Co. v. Canada, A-390-91, Walsh D.J., judgment dated 17/1/92, F.C.A., not yet reported; *Ken Steeves Sales Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1955] Ex.C.R. 108; [1955] C.T.C. 47; (1955), 55 DTC 1044.

COUNSEL:

P. J. Boyle and Suzanne C. Michaelson for appellant (plaintiff).

Le juge de première instance a conclu que la méthode du montant gagné donne une image plus «fidèle» du revenu d'une compagnie qui offre un service continu donnant lieu à un revenu qui s'accroît quotidiennement. Aucune erreur manifeste ou dominante n'a été commise pour en arriver à cette conclusion de fait.

Il faut situer l'alinéa 12(1)(b) dans le cadre de la Loi. Selon l'article 9, disposition essentielle qui en précise le sens, le revenu d'une entreprise pour une année est le bénéfice pour cette année. L'objet de l'article 12 consiste à préciser ce qui doit être inclus dans le calcul du revenu et non à exclure un revenu qui est manifestement inclus à l'article 9. Les sommes à recevoir sont incluses dans le calcul du revenu en vertu de l'article 9. L'alinéa 12(1)(b) vise à faire en sorte que le revenu tiré d'une entreprise soit généralement calculé selon la méthode de la comptabilité d'exercice et non pas selon celle de la comptabilité de caisse. La modification de 1983 vise principalement à empêcher une prolongation indue des délais de facturation dans la remise des comptes pour services rendus plutôt qu'à établir une exclusion à l'égard du revenu. Les revenus gagnés par l'appelante à la fin de chaque année d'imposition étaient des sommes à recevoir et, par conséquent, elles constituaient un revenu dans cette année. Puisque les registres de la compagnie indiquent la date exacte à laquelle les services ont été fournis, ce revenu est plus facilement déterminable que les sommes à recevoir pour l'électricité fournie, en litige dans l'arrêt *West Kootenay Power and Light Co. c. Canada*.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 9, 12(1)(b) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 140, art. 4), 34 (mod. par S.C. 1973-74, chap. 14, art. 8; 1980-81-82-83, chap. 140, art. 16).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS EXAMINÉES:

West Kootenay Power and Light Co. c. Canada, [1992] 1 C.F. 732; (1991), 92 DTC 6023 (C.A.); *Stein et autres c. Le navire «Kathy K» et autres*, [1976] 2 R.C.S. 802; (1975), 62 D.L.R. (3d) 1; 6 N.R. 359; *Silverman, Harry v. Minister of National Revenue*, [1961] R.C.É. 19; [1960] C.T.C. 262; (1960), 60 DTC 1212.

DÉCISIONS CITÉES:

British Columbia Telephone Co. c. Canada, A-390-91, juge suppléant Walsh, jugement en date du 17-1-92, C.A.F., encore inédit; *Ken Steeves Sales Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1955] R.C.É. 108; [1955] C.T.C. 47; (1955), 55 DTC 1044.

AVOCATS:

P. J. Boyle et Suzanne C. Michaelson pour l'appelante (demanderesse).

S. Patricia Lee and C. Coderre for respondent (defendant).

SOLICITORS:

Fraser & Beatty, Toronto, for appellant (plaintiff).

Deputy Attorney General of Canada for respondent (defendant).

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MACGUIGAN J.A.: This case deals with an issue of tax timing similar to that recently decided by this Court in *West Kootenay Power and Light Co. v. Canada*, [1992] 1 F.C. 732, but raises for resolution questions which as a matter of judicial economy were not found necessary for decision in *West Kootenay*.

On this much the parties agreed, but they disagreed as to the additional matters to be decided. For the appellant the Court needs merely to apply the 1983 amendment to paragraph 12(1)(b) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 4)] ("the Act"). For the respondent the Court must consider the purport of section 9 and subsection 12(2) of the Act. At stake is the question of whether year-end amounts which the taxpayer included in its 1985 income should, as the respondent argued, be included in its 1984 taxation year (and similarly for the year-end of 1985 in relation to 1986).

The relevant provisions of the Act, at the relevant time, were as follows, with the 1983 amendment highlighted in italics [ss. 9(1), 12(1)(b)(i),(ii) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 4), (2), 34(1) (as am. *idem*, s. 16), (a) (as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 8), (b),(c)(i),(ii),(iii),(d)]:

9. (1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from a business or property is his profit therefrom for the year.

S. Patricia Lee et C. Coderre pour l'intimée (défenderesse).

PROCUREURS:

Fraser & Beatty, Toronto, pour l'appelante (demanderesse).

Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée (défenderesse).

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendu par

LE JUGE MACGUIGAN, J.C.A.: Il s'agit, en l'espèce, de déterminer le moment de l'assujettissement à l'impôt, question semblable à celle récemment tranchée par cette Cour dans l'arrêt *West Kootenay Power and Light Co. c. Canada*, [1992] 1 C.F. 732, mais en l'espèce, nous sommes saisis de questions que, par économie judiciaire, l'on a pas jugé nécessaire de trancher dans l'affaire *West Kootenay*.

À ce chapitre, les parties sont d'accord alors qu'elles ne s'entendent pas sur les questions supplémentaires. Selon l'appelante, la Cour n'a qu'à appliquer la modification de 1983 apportée à l'alinéa 12(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 140, art. 4)] («la Loi»). Pour sa part, l'intimée prétend que la Cour doit étudier la portée de l'article 9 et du paragraphe 12(2) de la Loi. Il s'agit de déterminer si les sommes de la fin de l'exercice, incluses dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année 1985, devraient plutôt, comme le prétend l'intimée, être incluses dans son revenu pour l'année d'imposition 1984 (et, de la même façon, les sommes de la fin de l'exercice 1985 à l'égard de 1986).

Les dispositions pertinentes de la Loi à l'époque concernée, la modification de 1983 étant reproduite en italiques, sont les suivantes [art. 9(1), 12(1)b)(i),(ii) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 140, art. 4), (2), 34(1) (mod., *idem*, art. 16), a) (mod. par S.C. 1973-74, chap. 14, art. 8), b),c)(i),(ii),(iii), d)]:

9. (1) Sous réserve des dispositions de la présente Partie, le revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année.

12. (1) There shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year as income from a business or property such of the following amounts as are applicable:

(b) any amount receivable by the taxpayer in respect of property sold or services rendered in the course of a business in the year, notwithstanding that the amount or any part thereof is not due until a subsequent year, unless the method adopted by the taxpayer for computing income from the business and accepted for the purpose of this Part does not require him to include any amount receivable in computing his income for a taxation year unless it has been received in the year, *and for the purposes of this paragraph, an amount shall be deemed to have become receivable in respect of services rendered in the course of a business on the day that is the earlier of*

- (i) the day upon which the account in respect of services was rendered, and
- (ii) the day upon which the account in respect of those services would have been rendered had there been no undue delay in rendering the account in respect of the services;

(2) Paragraphs (1)(a) and (b) are enacted for greater certainty and shall not be construed as implying that any amount not referred to therein is not to be included in computing income from a business for a taxation year whether it is received or receivable in the year or not.

34. (1) In computing the income of a taxpayer for a taxation year from a business that is the professional practice of an accountant, dentist, lawyer, medical doctor, veterinarian or chiropractor, the following rules apply:

- (a) paragraph 12(1)(b) is not applicable;
- (b) every amount that becomes receivable by him in the year in respect of property sold or services rendered in the course of the business shall be included;
- (c) for the purposes of paragraph (b), an amount shall be deemed to have become receivable in respect of services rendered in the course of the business on the day that is the earliest of

- (i) the day upon which the account in respect of the services was rendered,
- (ii) the day upon which the account in respect of those services would have been rendered had there been no undue delay in rendering the account in respect of the services, and
- (iii) the day upon which the taxpayer was paid for the services; and

(d) where the taxpayer so elects in his return of income under this Part for the year, no amount shall be included in

12. (1) Sont à inclure dans le calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien, au cours d'une année d'imposition, les sommes appropriées suivantes:

b) toute somme à recevoir par le contribuable au titre de la vente de biens ou de la fourniture de services au cours de l'année, dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise, bien que la somme ou une partie de la somme puisse n'être due que dans une année postérieure, sauf dans le cas où la méthode adoptée par le contribuable pour le calcul du revenu tiré de son entreprise et acceptée aux fins de la présente Partie, ne l'oblige pas à inclure dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition toute somme à recevoir qui n'a pas été effectivement reçue dans l'année *et, aux fins du présent alinéa, une somme est réputée à recevoir pour services rendus dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise à compter de celui des jours suivants à survenir le premier:*

- (i) le jour où a été remis le compte à l'égard des services qui ont été rendus, et
- (ii) le jour où aurait été remis le compte pour ces services si la remise de ce compte n'avait pas subi un retard indu;

(2) Les dispositions des alinéas (1)a) et b) ont été édictées pour plus de précision et ne doivent pas s'interpréter comme signifiant que toute somme qui n'y est pas visée ne doit pas être incluse dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise pour une année d'imposition, qu'elle soit reçue ou à recevoir dans l'année ou non.

34. (1) Dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition tiré d'une entreprise qui consiste en l'exercice de la profession de comptable, de dentiste, d'avocat, de médecin, de vétérinaire ou de chiropraticien, les règles suivantes s'appliquent:

- a) l'alinéa 12(1)b) ne s'applique pas;
- b) toute somme qu'il doit recevoir dans l'année, relativement à des biens vendus ou à des services rendus dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise, doit être incluse;
- c) aux fins de l'alinéa b), une somme est réputée à recevoir pour services rendus dans l'exploitation de l'entreprise le premier des jours suivants:

- (i) le jour où a été remis le compte pour services rendus,
- (ii) le jour où aurait été remis le compte pour ces services si la remise de ce compte n'avait pas subi un retard indu, ou
- (iii) le jour où le contribuable a été payé pour les services en question; et

d) si le contribuable en fait le choix dans sa déclaration de revenu pour l'année, en vertu de la présente Partie, aucune

respect of work in progress at the end of the taxation year, except as otherwise provided by this section.

somme ne sera incluse relativement au travail en cours à la fin de l'année d'imposition, sauf dispositions contraires du présent article.

I

The appellant provides telephone and other telecommunications services to customers throughout Nova Scotia. It bills its customers on a monthly basis, but not all at the same time of the month. In fact, there are nine separate billing groups, billed approximately three days apart, each bill being for services rendered up to the date of the billing.

Until 1984, the first of the two taxation years in issue, the appellant did its accounting for income tax purposes on the basis of the "earned" method, estimating the amount of revenue earned by year-end (its fiscal year coinciding with the calendar year), even though some customers had not yet been billed for those amounts. Its financial statements were prepared in the same way, both for reporting to its shareholders and for review by the Nova Scotia Board of Commissioners of Public Utilities.

However, as of the 1984 taxation year, the appellant changed its method of accounting for income tax purposes, adopting a "billed" method of reporting income, but retaining the "earned" method for its financial statements. This change in its tax reporting, as Reed J. found at trial [[1991] 1 C.T.C. 28], was made on the advice of its accountants, who relied on what they considered to be the meaning of the 1983 amendment to paragraph 12(1)(b).

Reed J. also found that the earned method gives a truer picture of the taxpayer's income for the year than the billed method, and held that the taxpayer was consequently required to report in that way. This "truer picture" approach was adopted by this Court in *West Kootenay*.

On the factual question the learned Trial Judge said (at page 30):

I

L'appelante fournit des services téléphoniques et autres services de télécommunications à sa clientèle à l'échelle de la Nouvelle-Écosse. Elle facture ses clients mensuellement, à différentes périodes du mois. En fait, les clients sont classés selon neuf groupes distincts facturés approximativement à trois jours d'intervalle, chaque facture portant sur les services rendus jusqu'à la date de la facturation.

Jusqu'en 1984, soit la première des deux années d'imposition en litige, l'appelante a effectué sa comptabilité, aux fins de l'impôt, selon la méthode «du montant gagné», établissant le montant estimatif des revenus gagnés en fin d'exercice (son exercice financier coïncidant avec l'année civile), bien qu'une partie de ce montant n'ait pas encore été facturée à certains clients. L'appelante employait cette méthode aux fins de la présentation de ses états financiers aux actionnaires et à la Nova Scotia Board of Commissioners of Public Utilities dont elle relevait.

Toutefois, à compter de l'année d'imposition 1984, l'appelante a changé de méthode comptable aux fins de l'impôt sur le revenu, adoptant la méthode «du montant facturé» pour la préparation de ses déclarations de revenus tout en conservant la méthode «du montant gagné» pour la préparation de ses états financiers. Cette modification, a conclu le juge Reed en première instance [[1991] 1 C.T.C. 28], a été effectuée sur les conseils des comptables de l'appelante qui se sont appuyés sur ce qu'ils croyaient être le sens de la modification apportée en 1983 à l'alinéa 12(1)b).

Le juge Reed a également conclu que la méthode du montant gagné donne une image plus fidèle du revenu du contribuable pour une année que la méthode du montant facturé, et elle a statué que le contribuable devait par conséquent déclarer son revenu en utilisant cette première méthode. Le principe de «l'image plus fidèle» a été adopté par cette Cour dans l'arrêt *West Kootenay*.

Sur la question factuelle, le juge de première instance a dit (à la page 30):

It is clear from the evidence that both methods of accounting are in accordance with generally accepted accounting principles (GAAP). At the same time, while there is some evidence that the billed method is used by some utility companies, there was no evidence that any large Canadian telephone company uses the billed method for its general financial statements. Also, it is fair to conclude that the earned method accords a "truer" picture of the company's income for the year in question than does the billed method. The plaintiff is engaged in providing a continuing service which by its very nature results in revenue accruing daily.

On the *Kathy K* standard, this finding of fact could be upset only in the presence of palpable and overriding error: *Stein et al. v. The Ship "Kathy K" et al.*, [1976] 2 S.C.R. 802. The appellant did succeed in showing that there is evidence going both ways, but was unable to establish an error of the requisite magnitude.

The appeal can, therefore, succeed only if the appellant can establish, as it contended, that the 1983 amendment to paragraph 12(1)(b) must change the result.

II

Whatever the 1983 amendment may mean, its language makes clear that it applies only to the provision of services. It is common ground that it is services, i.e., telecommunications services, that the appellant supplies to its customers, and so the amendment *prima facie* applies. *West Kootenay* did not have to consider this issue because the taxpayer there supplied electricity, which, it was held, is properly classified as a good rather than a service.

In elucidating the background of the 1983 amendment, the appellant drew our attention to section 34 of the Act, which for some years previously had provided a special regime for professional taxpayers, allowing them to make use of a billed method of reporting their income.

It will be noted that, in addition to specifying the actual billing date as an option under subparagraph

Il ressort clairement de la preuve que les deux méthodes comptables susmentionnées sont conformes aux principes comptables généralement reconnus. Par ailleurs, même si certains éléments de preuve montrent que certaines entreprises de services publics emploient la méthode du montant facturé, aucun ne permet de conclure qu'une seule grande société canadienne de téléphone emploie la méthode du montant facturé aux fins de ses états financiers généraux. En outre, il est juste de conclure que la méthode du montant gagné donne une image plus «fidèle» du revenu de l'entreprise pour l'année en question si on la compare à la méthode du montant facturé. L'entreprise de la demanderesse consiste à fournir un service continu qui, par sa nature même, donne lieu à un revenu qui s'accroît quotidiennement.

Compte tenu du critère établi dans l'arrêt *Kathy K*, cette conclusion de fait ne peut être renversée que si une erreur manifeste et dominante a été commise: *Stein et autres c. Le navire «Kathy K» et autres*, [1976] 2 R.C.S. 802. L'appelante a effectivement réussi à démontrer l'existence d'éléments de preuve allant dans un sens comme dans l'autre, mais elle n'a pu faire la preuve d'une erreur de l'importance requise.

En conséquence, l'appel ne sera accueilli que si l'appelante réussit à établir, comme elle le prétend, que, compte tenu de la modification de 1983 à l'alinéa 12(1)b), la décision doit être renversée.

II

Quel que soit le sens de la modification de 1983, il ressort clairement de son libellé qu'elle ne s'applique qu'à la fourniture de services. L'appelante, a-t-on reconnu, fournit à sa clientèle des services de télécommunications, alors à première vue, la modification de 1983 s'applique à son cas. Dans l'affaire *West Kootenay*, on n'a pas eu à se prononcer sur la question puisque le contribuable y fournissait de l'électricité qui, a-t-on conclu, est à juste titre classifiée comme marchandise et non comme service.

En tentant de déterminer le fondement de la modification de 1983, l'appelante a attiré notre attention sur l'article 34 de la Loi qui, pendant quelques années antérieures, offrait un régime particulier aux contribuables professionnels en leur permettant d'employer la méthode du montant facturé aux fins de leur déclaration de revenus.

Soulignons que le contribuable peut opter soit pour la date réelle de facturation en vertu du sous-alinéa

34(1)(c)(i), another option is an imputed billing date where there has been undue delay in rendering the account (subparagraph (ii)). Both options (but not subparagraph (iii)) have been carried over into paragraph 12(1)(b) in the 1983 amendment.

The appellant said that the purpose of the 1983 amendment was to extend this section 34 benefit from the specified professional providers of services to all those in the business of rendering services. The effect was said to be to create an exception for those engaged in the providing of services from the normal rules with respect to tax timing, by allowing them to account for their receivables only as of the date of billing.

Stated in more detail, the appellant's position was as follows. The general rule of paragraph 12(1)(b) is that a taxpayer is required to include any amount receivable in respect of property sold or services rendered in the year, notwithstanding that the amount may not be due until the next year. *West Kootenay* held that a reasonable estimate of the amount earned at a year-end is sufficiently ascertainable to be an amount receivable, but that case dealt with the passing of goods, whereas the 1983 amendment makes a specific exception with respect to the providing of services. This new deeming provision, it was argued, must therefore be conclusive in determining whether an amount for telecommunications services rendered is an amount receivable for purposes of the general rule; in other words, amounts relating to the provision of all services should be conclusively deemed not to be amounts receivable for the purposes of paragraph 12(1)(b). Subsection 12(2) cannot be interpreted to frustrate the obvious meaning of paragraph 12(1)(b), especially since it long predates the 1983 amendment.

In my opinion, and as the respondent argued, such an interpretation could not be accepted without first locating paragraph 12(1)(b), including the amendment to it, in the scheme of the Act.

The determinative provision for the definition of income is section 9, which equates income for a year

34(1)(c)(i), soit pour la date de facturation présumée dans les cas où il y a eu un retard indu dans la remise du compte (sous-alinéa (ii)). Les deux solutions offertes (à l'exception du sous-alinéa (iii)) ont été reproduites à l'alinéa 12(1)(b) par la modification de 1983.

L'appelante soutient que cette modification visait à étendre l'avantage offert par l'article 34 à certains professionnels offrant des services à tous ceux qui fournissent des services. On a prétendu que l'effet de la modification était de soustraire ces derniers aux règles normales visant le moment de l'assujettissement à l'impôt en leur permettant de comptabiliser leurs sommes à recevoir à partir de la date de facturation seulement.

Formulée plus précisément, la position de l'appelante est la suivante. Aux termes de la règle générale de l'alinéa 12(1)(b), le contribuable doit inclure toute somme à recevoir au titre de la vente de biens ou de la fourniture de services au cours de l'année, bien que cette somme puisse n'être due que dans une année postérieure. Dans l'affaire *West Kootenay*, on a jugé qu'une estimation raisonnable du montant gagné à la fin de l'exercice est suffisamment déterminable pour être une somme à recevoir, mais cette affaire traitait de la vente de marchandises, alors que la modification de 1983 établit une exception expresse à l'égard de la fourniture de services. Cette nouvelle disposition déterminative, a-t-on prétendu, doit donc être décisive lorsqu'il s'agit de déterminer si une somme due en contrepartie de services de télécommunications est une somme à recevoir pour les fins de la règle générale; en d'autres termes, les sommes se rapportant à toute fourniture de services devraient, d'une manière décisive, être présumées ne pas être des sommes à recevoir pour les fins de l'alinéa 12(1)(b). Le paragraphe 12(2) ne peut être interprété de façon à déjouer l'intention manifeste de l'alinéa 12(1)(b), compte tenu, particulièrement, que celui-ci a été adopté bien avant la modification de 1983.

À mon avis, comme l'intimée le prétend, on ne peut accepter une telle interprétation sans d'abord situer l'alinéa 12(1)(b), avec la modification apportée, dans le cadre de la Loi.

Selon l'article 9, qui en précise le sens, le revenu pour une année est le bénéfice pour cette année. On a

with profit for a year. It was common ground that the purpose of section 12 of the Act was only to specify what should be included in income, but there was no agreement between the parties as to whether exclusions from income were created in the course of the delineating of inclusions in subsection 12(1).^a

In my view, the statutory language and structure support the respondent's position. That is particularly true of subsection 12(2), which explains that the purpose of subsection 12(1) is only to provide greater certainty, obviously by specifying with more exactitude what is to be included in income, and which clearly forbids any construction that would have the effect of excluding income that would otherwise be included. This interpretation is also confirmed by subsection 12(1) itself, which begins with the words "there shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year . . ." [Emphasis added].^d

In my opinion, subsection 12(1) operates so as to expand subsection 9(1)'s ambit of inclusion. Obviously, at the boundary line of inclusion there may logically be some exclusions, but the joint thrust of section 9 and subsection 12(1) is to include, not exclude, and subsection 12(2) has the effect of ensuring, at the very least, that nothing clearly included in section 9 is henceforth excluded.^f

This interpretation is, I believe, supported by the only extrinsic evidence available.¹ The technical note accompanying the 1983 amendment reads as follows:^g

1982 TN—Paragraph 12(1)(b) of the Act requires any amount receivable in respect of property sold or services rendered in the course of a business in a year to be included in that year's income. This paragraph is amended to add a provision that treats an amount as having become receivable for services performed on the day the account would have been rendered had there been no undue delay in rendering the account for the services. This rule, which previously applied only to services ren-

¹ In the case at bar, unlike in this Court's recent decision in *British Columbia Telephone Co. v. Canada*, decided January 17, 1992 (A-390-91, Walsh D.J., not yet reported), the extrinsic evidence supports the intrinsic, but in any event greater weight should be given to the latter.

reconnu que l'objet de l'article 12 de la Loi ne consiste qu'à préciser ce qui doit être inclus dans le calcul du revenu, mais les parties diffèrent sur la question de savoir si, en précisant les éléments à inclure, au paragraphe 12(1), on en a exclu d'autres.

À mon avis, le libellé et la structure de la disposition appuient la position de l'intimée. Cela est particulièrement vrai du paragraphe 12(2) qui établit que le paragraphe 12(1) n'a été édicté que pour apporter plus de précision, manifestement en prévoyant avec plus d'exactitude ce qui doit être inclus dans le revenu, et qui interdit clairement toute interprétation qui aurait pour effet de soustraire du revenu ce qui devrait normalement en faire partie. Cette interprétation est également confirmée par le paragraphe 12(1) lui-même dont voici le début: «Sont à inclure dans le calcul du revenu tiré par un contribuable . . . au cours d'une année d'imposition . . . » [Soulignements ajoutés].^b

Je suis d'avis que le paragraphe 12(1) a pour effet d'élargir la portée de l'inclusion du paragraphe 9(1). De toute évidence, à la ligne de démarcation de l'inclusion, il peut logiquement exister certaines exclusions, mais l'effet commun de l'article 9 et du paragraphe 12(1) est d'inclure et non d'exclure, et le paragraphe 12(2) fait en sorte, à tout le moins, que rien de ce qui est manifestement inclus à l'article 9 ne soit désormais exclu.^e

Cette interprétation est, à mon avis, appuyée par la seule preuve extrinsèque offerte¹. La note technique accompagnant la modification de 1983 est ainsi libellée:^g

1982 NT—Selon l'alinéa 12(1)(b), toute somme à recevoir aux titres de biens vendus ou de services rendus dans l'année dans le cadre d'une entreprise doit être incluse dans le revenu de l'année visée. Cette disposition est modifiée par l'adjonction d'une clause selon laquelle une somme est réputée être devenue à recevoir, aux titres de services fournis, le jour où le compte aurait été remis s'il n'y avait pas eu de retard indu dans la remise du compte pour ces services. Cette règle, qui ne s'ap-

¹ En l'espèce, contrairement à la récente décision de cette Cour dans l'affaire *British Columbia Telephone Co. c. Canada*, rendue le 17 janvier 1992 (A-390-91, juge suppléant Walsh, encore inédit), la preuve extrinsèque appuie la preuve intrinsèque, mais de toute façon, on devrait donner plus de poids à la seconde.

dered in the course of a professional business under section 34 of the Act, has been expanded to apply to all services.

Not only is there no suggestion in the note of such a major change in the law as would completely exempt all services from the application of the earned method of computation, but the emphasis of the note is entirely upon subparagraph 12(1)(b)(ii), relating to an imputed billing date where there is undue delay. This suggests to me that the principal intention of the amendment was to prevent undue extension of billing times in rendering accounts for services rather than to establish any exclusion from income.

From the time of the decision in *Ken Steeves Sales Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1955] Ex.C.R. 108, it has been clear that receivables are included in income under section 9. In *Silverman, Harry v. Minister of National Revenue*, [1961] Ex.C.R. 19, at page 23, Thurlow J., as he then was, said:

[S]ince what is declared to be the income from a business is the profit therefrom for the year, the method adopted must be one which accurately reflects the result of the year's operations, and where two different methods, either of which may be acceptable for business purposes, differ in their results, for income tax purposes the appropriate method is that which most accurately shows the profit from the year's operations.

In this light the factual finding by the Trial Judge that the earned method gives a truer picture of the taxpayer's income therefore assumes capital importance, and leads immediately to her conclusion (at page 32):

The earned but unbilled revenues of the taxpayer at year end are brought into income pursuant to subsection 9(1) of the Act and there is no need to rely upon paragraph 12(1)(b) for this purpose. They were being accounted for by the taxpayer under subsection 9(1) prior to 1984 and they should equally be accounted for, pursuant to that subsection, after that date. . . . The 198[3] amendment was not intended to allow or require taxpayers to change their method of accounting for profit from the earned to the billed method and thereby accomplish a significant deferral of taxes. It seems clear the amendment's purpose was entirely the opposite. It was intended to require taxpayers who report on a billed method, when there is undue

pliquait auparavant qu'aux services rendus dans le cadre d'une entreprise qui était une profession libérale en vertu de l'article 34 de la Loi, a été étendue à tous les services.

Non seulement rien dans la note ne laisse entendre un changement aussi capital dans la Loi, qui aurait pour effet de soustraire tous les services à l'application de la méthode du montant gagné, mais elle met entièrement l'accent sur le sous-alinéa 12(1)(b)(ii) qui traite de la date de facturation présumée lorsqu'il y a un retard indu. Cela me donne à entendre que la modification visait principalement à empêcher une prolongation indue des délais de facturation dans la remise des comptes pour services rendus plutôt qu'à établir une exclusion à l'égard du revenu.

Depuis la décision rendue dans l'affaire *Ken Steeves Sales Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1955] R.C.É. 108, il est évident que les sommes à recevoir doivent être incluses dans le calcul du revenu en vertu de l'article 9. Dans l'arrêt *Silverman, Harry v. Minister of National Revenue*, [1961] R.C.É. 19, à la page 23, le juge Thurlow, tel était alors son titre, a dit:

[TRADUCTION] Puisqu'il est établi que le revenu tiré d'une entreprise est le bénéfice que le contribuable en tire pour cette année, la méthode adoptée doit refléter fidèlement le résultat des activités de l'année, et lorsque deux méthodes différentes, acceptables pour les fins de l'entreprise, entraînent des résultats différents, la méthode appropriée aux fins de l'impôt est celle qui traduit le plus fidèlement le bénéfice tiré dans l'année grâce aux activités de l'entreprise.

À cet égard, la conclusion de fait du juge de première instance selon laquelle la méthode du montant gagné donne une image plus fidèle du revenu du contribuable revêt par conséquent une importance capitale, et elle mène directement à la conclusion suivante (à la page 32):

Les revenus gagnés mais non facturés du contribuable à la fin de l'exercice sont assimilés à son revenu en vertu du paragraphe 9(1) de la Loi, et il n'est pas nécessaire d'invoquer l'alinéa 12(1)(b) à cet égard. Ce revenu était comptabilisé par le contribuable en application du paragraphe 9(1) avant 1984 et il devrait également l'être après cette date. . . . La modification de 198[3] n'avait pas pour objet de permettre aux contribuables de changer leur méthode de comptabilisation des bénéfices, ni de les y obliger, afin de passer de la méthode du montant gagné à la méthode du montant facturé et de réaliser ainsi un report de l'impôt considérable. Il semble évident que la modification avait un but tout à fait opposé; elle était censée

delay in billing, to account for the income which has not yet been billed.

I am in full agreement with her conclusion. The purpose of paragraph 12(1)(b) is to ensure that income from a business is computed on the accrual basis, not a cash basis, with certain specified exceptions. It applies in cases where profit is not otherwise required to be computed on the accrual basis. In the present case, it has no application, because of the Trial Judge's factual finding that the earned method was the appropriate accounting method for this taxpayer. The appellant's earned revenues to the end of each taxation year were receivables in law, and therefore income for the ending year. As I pointed out in *West Kootenay*, *supra* at page 744, footnote 1, the case at bar is a weaker case for the taxpayer than that of the taxpayer in *West Kootenay*, because the appellant's records indicate the exact times at which its services were rendered, making the amounts more readily quantifiable at year-end. The receivables already being recognized as profit under subsection 9(1), subsection 12(2) requires that that status be maintained.

The appeal must therefore be dismissed with costs.

HEALD J.A.: I concur.

LINDEN J.A.: I agree.

obliger les contribuables qui emploient la méthode du montant facturé aux fins de leur déclaration, à comptabiliser le revenu non facturé, lorsque la facturation fait l'objet d'un retard indu.

Je souscris entièrement à sa conclusion. L'alinéa 12(1)(b) a pour objet de faire en sorte que le revenu tiré d'une entreprise soit calculé, avec certaines exceptions précises, selon la méthode de la comptabilité d'exercice, et non pas selon celle de la comptabilité de caisse. Il s'applique dans les cas où le bénéfice n'a pas, par ailleurs, à être calculé selon la méthode de la comptabilité d'exercice. En l'espèce, il ne s'applique pas en raison de la conclusion de fait du juge de première instance selon laquelle la méthode du montant gagné était la méthode de comptabilité appropriée pour le contribuable en l'espèce. Les revenus gagnés par l'appelante à la fin de chaque année d'imposition étaient des sommes à recevoir en droit et elles constituaient par conséquent un revenu à la fin de l'exercice. Comme j'ai souligné dans l'arrêt *West Kootenay*, précité, à la page 744, 1^{re} note en bas de la page, les faits de la présente affaire ne sont pas aussi favorables au contribuable que ceux de l'affaire *West Kootenay*, puisque les registres de l'appelante indiquent la date exacte à laquelle les services ont été fournis, rendant ainsi les sommes plus facilement déterminables à la fin de l'exercice. Les sommes à recevoir étant déjà reconnues comme un bénéfice en vertu du paragraphe 9(1), cette position doit être maintenue en vertu du paragraphe 12(2).

L'appel doit par conséquent être rejeté avec dépens.

LE JUGE HEALD, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE LINDEN, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.