

T-2057-72

T-2057-72

Aluminum Company of Canada Limited
(Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Heald J.—Ottawa, February 12 and 18, 1974.

Income tax—Plaintiff's subsidiary, source of raw material—Subsidiary required to pay increased income taxes—Plaintiff voluntarily reimbursing subsidiary—Deduction from income claimed by plaintiff—Rejected by Minister as capital expenditure—Appeal allowed—Income Tax Act, sec. 12(1)(a).

The plaintiff corporation manufactured aluminum from alumina, obtained through Alcan Jamaica Limited (Aljam) a Jamaican corporation and a wholly owned subsidiary of the plaintiff since 1958. On cancellation of a contract between the plaintiff and C corporation for the supply of alumina, the sum of \$3.6 million in compensation became payable by C to the plaintiff, over a term of years. The Government of Jamaica, deeming itself entitled to a share of the compensation, required Aljam to pay it in the form of increased income taxes. The plaintiff reimbursed Aljam for the additional taxes paid, not as a legal obligation, but as a "practical and business decision". The plaintiff's claim for deduction from its income of the amount so paid was rejected by the Minister as being an outlay on capital account.

Held, allowing the appeal, the expenditure was incurred in the process of operating a profit-making organization; as such it was an expenditure on revenue account, and therefore deductible.

British Insulated and Helsby Cables, Ltd. v. Atherton [1926] A.C. 205 and *Associated Investors of Canada Ltd. v. M.N.R.* [1967] 2 Ex.C.R. 103, considered; *Canada Starch Co. Ltd. v. M.N.R.* [1969] 1 Ex.C.R. 96 and *Hallstrom's Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1946) 72 C.L.R. 634, applied; *Pigott Investments Limited v. The Queen* [1973] C.T.C. 693 and *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. v. M.N.R.* [1970] Ex.C.R. 274, followed.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

Bruce Verchère and *Marc A. Leduc* for plaintiff.

Alban Garon, Q.C., and *Louise Lamarre-Proulx* for defendant.

Alcan Aluminium Limitée (Demanderesse)

a c.

La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Heald—
b Ottawa, les 12 et 18 février 1974.

Impôt sur le revenu—La filiale de la demanderesse est fournisseur de matières premières—Augmentation de l'imposition du revenu de la compagnie filiale—La demanderesse rembourse volontairement la filiale—La demanderesse déduit cette somme de son revenu—Déduction rejetée par le c Ministre comme dépense à compte de capital—Appel accueilli—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 12(1)a).

La compagnie demanderesse produit de l'aluminium à partir d'alumine fournie par la Alcan Jamaica Limited (Aljam), une compagnie jamaïcaine qui est une filiale en d propriété exclusive de la compagnie demanderesse depuis 1958. A la suite de la résiliation d'un accord conclu entre la demanderesse et la compagnie C relatif à l'approvisionnement en alumine, la compagnie C fut tenue de payer à la demanderesse la somme de \$3.6 millions à titre de dédommagement, en versements successifs. Le gouvernement de e la Jamaïque, estimant qu'il avait droit à une part du dédommagement, exigea que l'Aljam lui verse cette part par le biais d'une augmentation des impôts sur le revenu. La demanderesse remboursa à l'Aljam ces impôts supplémentaires, suite à une «décision fondée sur des considérations pratiques et commerciales» et non une obligation juridique. f Le Ministre a rejeté la déduction de la somme ainsi versée par la demanderesse, au motif qu'il s'agissait d'une dépense à compte de capital.

Arrêt: l'appel est accueilli; il s'agissait d'une dépense consentie au cours de l'exploitation d'une organisation lucrative, constituant donc une dépense à compte de revenu, g déductible à ce titre.

Arrêts examinés: *British Insulated and Helsby Cables, Ltd. c. Atherton* [1926] A.C. 205 et *Associated Investors of Canada Ltd. c. M.R.N.* [1967] 2 R.C.É. 103; arrêts appliqués: *Canada Starch Co. Ltd. c. M.R.N.* [1969] 1 R.C.É. 96 et *Hallstrom's Pty. Ltd. c. Federal Commissioner of Taxation* (1946) 72 C.L.R. 634; arrêts suivis: *Pigott Investments Limited c. La Reine* [1973] C.T.C. 693 et *Olympia Floor & Wall Tile (Québec) Ltd. c. M.R.N.* [1970] R.C.É. 274.

j APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

Bruce Verchère et *Marc A. Leduc* pour la demanderesse.

Alban Garon, c.r., et *Louise Lamarre-Proulx* pour la défenderesse.

SOLICITORS:

Stikeman, Elliott & Co., Montreal, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant. ^a

HEALD J.—The plaintiff carries on, *inter alia*, the business of manufacturing and selling aluminum and aluminum products. It is a fully integrated aluminum company. Aluminum is made from alumina (the oxide of aluminum) by means of a smelting process. Alumina is a refined mineral ore derived from ore which is found in the ground and known as bauxite.

One of the major world sources of bauxite is Jamaica, West Indies. In order to investigate the commercial potential of Jamaican bauxite, Alcan Jamaica Limited (hereafter Aljam) was formed under Jamaican law in 1943. Since 1958, Aljam has been a wholly owned subsidiary of the plaintiff. Aljam subsequently explored for and acquired by lease substantial ore deposits in Jamaica containing a commercial grade of bauxite. Aljam also operates two processing plants in Jamaica, for the conversion of bauxite to alumina.

In April 1954, the plaintiff and Aljam entered into an agreement under which it was agreed that the plaintiff would acquire alumina from Aljam in exchange for aluminum which aluminum would be sold by the plaintiff for Aljam's account. By the 1960's, Aljam had become a very important source of alumina for the plaintiff.

In January 1957, the plaintiff entered into an agreement with Canadian British Aluminum Company Ltd. (hereafter Canbaco) whereby plaintiff agreed to supply alumina to Canbaco in exchange for aluminum at a ratio of 6.285 units of weight of alumina to 1 unit of weight of aluminum. Canbaco was a wholly owned subsidiary of the British Aluminum Company and had just established a plant in Quebec. The plaintiff and Canbaco are competitors, there is no common ownership of shares. Accordingly,

PROCUREURS:

Stikeman, Elliott & Cie, Montréal, pour la demanderesse.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

LE JUGE HEALD—La demanderesse exploite notamment une entreprise de production et de vente d'aluminium et de produits en aluminium. C'est une compagnie d'aluminium entièrement intégrée. On utilise le procédé de l'électrolyse pour extraire l'aluminium de l'alumine. L'alumine (oxyde d'aluminium) provient du raffinage d'un minerai qui, à l'état brut, est appelé bauxite.

La Jamaïque (Grandes Antilles), est un des principaux producteurs mondiaux de bauxite. Afin d'étudier les possibilités commerciales de la bauxite provenant de la Jamaïque, la compagnie Alcan Jamaica Limited (ci-après appelée Aljam) fut constituée en 1943 en vertu des lois de la Jamaïque. Depuis 1958, Aljam est une filiale en propriété exclusive de la demanderesse. Aljam a par la suite prospecté et obtenu en concession à la Jamaïque d'importants gisements de bauxite d'une teneur permettant une exploitation rentable. Aljam exploite également à la Jamaïque deux usines de transformation permettant d'extraire l'alumine de la bauxite.

En avril 1954, la demanderesse et Aljam ont conclu un accord en vertu duquel celle-ci devait fournir de l'alumine à la demanderesse en échange de l'aluminium que cette dernière vendrait pour le compte d'Aljam. Dans les années 60, Aljam était devenue un très important fournisseur de la demanderesse en alumine.

En janvier 1957, la demanderesse a conclu un accord avec la Canadian British Aluminum Company Ltd. (ci-après Canbaco) en vertu duquel la demanderesse s'engageait à fournir de l'alumine à Canbaco qui en échange lui fournirait de l'aluminium. L'accord prévoyait l'échange de 6.285 unités de poids d'alumine contre 1 unité de poids d'aluminium. Canbaco était une filiale en propriété exclusive de la British Aluminum Company et venait d'installer une usine au Québec. La demanderesse et Can-

this transaction was an arm's length transaction. The two agreements above described were barter agreements. Barter agreements in the aluminum industry came into use in the late 1950's and early 1960's because, at that time, there was no established market price for alumina. The purchasers of alumina could only relate its value to the value of the finished product, aluminum. As a result, barter contracts were utilized. Barter contracts at this point in time generally provided for a ratio of 6½ to 7 tons of alumina to 1 ton of finished aluminum product.

The Canbaco agreement was for a term of 20 years commencing in 1958. Under the agreement, the plaintiff was obliged to supply and Canbaco was obliged to take, for the year 1958, 47,500 long tons (2,240 lbs.) of alumina and, for each of the years 1959-1977, 120,000 long tons of alumina. In case of cancellation of the agreement or in the case of a decrease in the quantity of alumina required by Canbaco, Canbaco was obliged to pay the plaintiff \$6 for each long ton per year by which the quantity of alumina was decreased, said payment to be made on January 1 in each of the five years beginning with that in which cancellation took effect.

The agreement was cancelled by Canbaco in 1961 who paid to the plaintiff, as per the agreement, as compensation during the years 1962-1966 inclusive, equal instalments of \$720,000 (calculated as described in the next preceding paragraph). In computing its income for its 1962-1966 taxation years inclusive, the plaintiff included the amounts so received by it from Canbaco, and, in particular, in 1966, it included the said instalment of \$720,000 in its income.

In letters written to Aljam on September 18 and September 25, 1964, Government officials in Jamaica made known to Aljam their view that Aljam was entitled to share in the \$3,600,000 compensation being paid by Canbaco to the plaintiff following cancellation of the contract above referred to and that the Jamaican Gov-

baco sont des compagnies concurrentes qui ne détiennent pas d'actions en commun. Il s'agissait donc d'une transaction effectuée à distance. Les deux accords que nous avons décrits sont des accords de troc. Vers la fin des années 50 et le début des années 60, on a vu apparaître des accords de troc dans l'industrie de l'aluminium, car à cette époque aucun cours de marché officiel n'avait été fixé pour l'alumine. Les acheteurs d'alumine ne pouvaient déterminer le coût de ce produit qu'en fonction de la valeur du produit fini, c'est-à-dire de l'aluminium. C'est pour cette raison qu'on avait recours à des contrats de troc. En général, à cette époque, les contrats de troc prévoyaient un rapport de 6½ ou 7 tonnes d'alumine pour 1 tonne d'aluminium fini.

L'accord avec Canbaco devait entrer en vigueur en 1958 et porter sur une période de 20 ans. Aux termes de cet accord, la demanderesse s'engageait à fournir, et Canbaco à recevoir, pour l'année 1958, 47,500 tonnes fortes (2,240 livres) d'alumine et pour chacune des années de la période 1959 à 1977, 120,000 tonnes fortes d'alumine. En cas de résiliation de l'accord ou en cas de diminution de la quantité d'alumine dont avait besoin Canbaco, celle-ci était tenue de verser à la demanderesse pour chaque tonne forte d'alumine en deçà de la quantité prévue, \$6 par an payable au 1^{er} janvier, et ce pendant cinq ans commençant avec l'année d'annulation.

La Canbaco résilia l'accord en 1961 et, comme convenu, versa à la demanderesse pendant les années 1962 à 1966 inclusivement, des versements égaux de \$720,000 à titre de dédommagement (selon le calcul décrit au paragraphe ci-dessus). Dans le calcul de son revenu pour ses années d'imposition 1962 à 1966 inclusivement, la demanderesse a inclus les montants reçus de Canbaco et, plus précisément, en 1966, elle a inclus dans son revenu ledit versement de \$720,000.

Par lettres en date des 18 et 25 septembre 1964, des fonctionnaires du gouvernement de la Jamaïque ont fait savoir à Aljam qu'à leur avis cette compagnie avait droit à sa part des \$3,600,000 versés à la demanderesse à titre d'indemnité par Canbaco à la suite de la résiliation du contrat susmentionné et que le gouver-

ernment was entitled to include in Aljam's income, and thus tax under Jamaican income tax laws, some portion of the said \$3,600,000 being paid by Canbaco to the plaintiff in the years 1962-1966 inclusive. In both letters, the Jamaican officials also referred to the disparity between the price at which Aljam contracted to barter its alumina to Alcan and the price at which the plaintiff sold Jamaican alumina to independent contractors in arm's length transactions. In the letter of September 25, 1964, the opinion is also expressed that the commission paid by Aljam on the sale of the aluminum received by it under the barter contract with the plaintiff appeared to be excessive. This commission was paid to companies associated both with the plaintiff and with Aljam. This letter goes on to comment that the problems above referred to adversely affected the Jamaican revenue and said further that the Government of Jamaica intended to apply the provisions of section 32(3) of the Income Tax Law of Jamaica to rectify the situation. Said section 32(3) appears on page 35 of the Book of Documents tendered in evidence with the consent of both counsel. It reads as follows:

32-(3) Where a non-resident person carries on business with a resident person, and it appears to the Commissioner that owing to the close connection between the resident person and the non-resident person the course of business between those persons can be so arranged and is so arranged, that the business done by the resident person in pursuance of his connection with the non-resident person produces to the resident person either no profits or less than the ordinary profits which might be expected to arise from that business, the non-resident person shall be assessable and chargeable to tax in the name of the resident person as if the resident person were an agent of the non-resident person.

The said letter of September 25, 1964 (a lengthy letter containing some 9 pages in all) then proceeds to detail the reasons why the Government of Jamaica felt justified in applying said section 32(3) to the circumstances of this case. In summary, the position of Jamaica was, that while Aljam was not a party to the Canbaco agreement, that because Aljam was a wholly owned subsidiary of the plaintiff and because Aljam contributed substantially to the performance of the Canbaco agreement before cancel-

nement de la Jamaïque était en droit de l'inclure dans le calcul du revenu d'Aljam, et donc d'imposer conformément aux lois fiscales de la Jamaïque une partie desdits \$3,600,000 versés à la demanderesse par Canbaco dans les années 1962 à 1966 inclusivement. Dans ces deux lettres, les fonctionnaires jamaïquains ont également signalé la différence entre le prix auquel Aljam s'était engagée à troquer son alumine avec l'Alcan et le prix auquel la demanderesse vendait de l'alumine provenant de la Jamaïque à des entrepreneurs indépendants lors d'opérations effectuées sans lien de dépendance. Dans leur lettre du 25 septembre 1964, ils déclarent qu'à leur avis, la commission versée par Aljam sur la vente de l'aluminium qu'elle recevait aux termes du contrat de troc avec la demanderesse paraissait excessive. Cette commission était versée à des compagnies associées à la fois avec la demanderesse et avec Aljam. La lettre fait aussi valoir que les problèmes susdits ont été au détriment des revenus de la Jamaïque et que le gouvernement jamaïquain a l'intention de se prévaloir des dispositions de l'article 32(3) de la *Income Tax Law* de la Jamaïque afin de remédier à cette situation. Ledit article 32(3) figure à la page 35 du dossier versé en preuve avec l'accord des avocats des parties. Voici ce que dispose cet article:

[TRADUCTION] 32-(3) Lorsqu'un non-résident se livre à une entreprise avec un résident, et qu'il semble au Commissaire que le rapport étroit entre un résident et un non-résident leur permet d'ainsi arranger leurs affaires, et qu'ils le font effectivement, que l'entreprise auquel se livre le résident, par suite de ses rapports avec le non-résident, soit ne produit pour le résident aucun bénéfice soit produit un bénéfice inférieur à celui que l'on pourrait prévoir normalement d'après la nature de l'entreprise, le non-résident sera imposable et redevable d'impôts au nom du résident comme si le résident était mandataire du non-résident.

Dans ladite lettre du 25 septembre 1964, (une longue lettre de 9 pages en tout) le gouvernement jamaïquain énonce ensuite les motifs qui, d'après lui, justifient l'application de l'article 32(3) aux circonstances de cette affaire. En bref, la Jamaïque soutient que, même si Aljam n'est pas partie à l'accord avec Canbaco, parce qu'elle est une filiale en propriété exclusive de la demanderesse et parce qu'elle a contribué de manière considérable à l'exécution de l'accord Canbaco avant l'annulation de celui-ci, le gou-

lation, that by virtue of said section 32(3), Jamaica was empowered to, in effect, "look through" the contract, to see what profits, if any, arising from the Canbaco cancellation were applicable to Jamaica. On page 4 of the letter of September 25, 1964, the Jamaican Commissioner of Income Tax said:

... I would not be fettered by a contract between a company and its wholly owned subsidiary. In the first place it is the right hand contracting with the left. . . .

The letter then proceeds to consider the extent to which Jamaica has suffered from the cancellation of the Canbaco contract and to project and estimate the portion of the Canbaco contract which would have been filled from plaintiff's supply of Jamaican alumina and concludes by stating that said portion would have risen to at least 75%. Accordingly, the letter advises Aljam of the intention of the Government of Jamaica to assess and charge income tax on 75% of the \$3,600,000 cancellation payments, *i.e.*, the sum of \$2,700,000 was going to be deemed the portion of the profits applicable to Aljam and thus taxable in the hands of Aljam under Jamaican law.

Following receipt of this letter, Aljam's officials consulted their lawyers who advised them that the Income Tax Commissioner did indeed have the powers claimed by him in his letter of September 25, 1964; that, additionally he had power to subpoena the books and records of the foreign parent of a Jamaican corporation. Further meetings and discussions ensued between officials of the Jamaican Government and officials of Aljam. The Jamaican tax problem was, of course, reported to the senior officers of the plaintiff in Montreal. In August of 1965, Mr. J. G. Stark, who had been the Treasurer of Aljam, resident in Jamaica, returned to Montreal to take up new duties with the plaintiff. At that time, he reported to his superiors that, in his opinion, while the initial Jamaican claim was based on specific and individual technical tax claims, that as the negotiations and discussions continued, it became clear to him that, in reality, the claim of the Jamaican authorities was a

vernement jamaïquin a en fait le droit, en vertu de l'article 32(3), de [TRADUCTION] «scruter» le contrat, pour déterminer quels profits, le cas échéant, provenant de l'annulation du contrat avec Canbaco, revenaient à la Jamaïque. A la page 4 de la lettre du 25 septembre 1964, le Commissaire à l'impôt sur le revenu pour la Jamaïque déclare:

[TRADUCTION] . . . Je ne me sentirais pas lié par un contrat entre une compagnie et sa filiale en propriété exclusive. Il s'agit là de la main droite s'engageant envers la main gauche. . . .

La lettre étudie ensuite dans quelle mesure l'annulation du contrat avec Canbaco a fait subir un préjudice à la Jamaïque, et tente d'évaluer quelle part du contrat avec Canbaco aurait porté sur l'alumine que la demanderesse s'était procurée à la Jamaïque. La lettre termine en déclarant que cette proportion aurait été d'au moins 75%. Par conséquent, la lettre fait savoir à Aljam que le gouvernement de la Jamaïque a l'intention de l'assujettir à l'impôt sur le revenu sur une somme égale à 75% des \$3,600,000 versés lors de l'annulation du contrat, c'est-à-dire qu'il allait considérer que la somme de \$2,700,000 est la partie des bénéfices revenant à Aljam et qu'ainsi, cette somme est imposable entre les mains de cette compagnie conformément à la loi jamaïquaine.

Après réception de cette lettre, les dirigeants d'Aljam ont consulté leurs avocats; ces derniers leur ont répondu que le Commissaire à l'impôt sur le revenu possède effectivement les pouvoirs dont il fait état dans sa lettre du 25 septembre 1964 et qu'en outre, il a le droit d'exiger qu'on produise les livres et registres d'une société étrangère, compagnie mère d'une compagnie jamaïquaine. Les fonctionnaires du gouvernement jamaïquin et les dirigeants d'Aljam se rencontrèrent pour discuter de ces questions à plusieurs reprises. Le problème fiscal à la Jamaïque fut évidemment transmis à la haute direction de la demanderesse à Montréal. En août 1965, J. G. Stark, qui avait été trésorier d'Aljam, résidant à la Jamaïque, rentra à Montréal pour assumer de nouvelles fonctions au sein de la compagnie demanderesse. A cette époque, il fit savoir à ses supérieurs que, d'après lui, si la demande initiale du gouvernement jamaïquin était fondée sur des créances

persistent claim for more tax revenues generally. He said that each year the scope of their demands broadened and increased. After discussions with the other senior management personnel of the plaintiff in Montreal, Mr. Stark was sent back to Jamaica to attempt a settlement of Aljam's tax problems with the Jamaican Government. As a result, a settlement was effected in February of 1966, covering the taxation years 1963-1966 inclusive. Under the terms of the settlement, Aljam was assessed an additional 735,000 Jamaican pounds in income tax. Mr. Stark, in his evidence gave these reasons for settlement:

1. To preserve a supply of vital raw material. It was his view that the dispute might well become quite acrimonious, thus jeopardizing the plaintiff's interests in Jamaica. It was his view that if Aljam took a legalistic position, and resisted the proposed assessment, that the Jamaican Government had other avenues of approach open to it. Thus, taking a pragmatic approach, on the basis of sound business judgment, he recommended the settlement.

2. From an accounting and a commercial point of view, he observed that the contingent tax liability to Jamaica had to be shown in the company's annual financial statements. He said that this contingent liability seemed to be growing each year as the tax demands of Jamaica escalated. He feared that if this contingent tax liability continued to grow, the point would soon be reached where it might well impair the plaintiff's ability to carry on its foreign business operations.

Mr. Robert J. Moyse, the plaintiff's Treasurer until January 1, 1966, said he approved this settlement because, firstly, he felt the Government of Jamaica had a strong moral, if not a strong legal position because the Jamaican alumina represented a large portion of plaintiff's

fiscales précises et techniques, il lui était apparu, au cours des négociations et des discussions, qu'en réalité le gouvernement jamaïquain recherchait une augmentation générale de ses rentrées fiscales. Il a déclaré que, chaque année, leurs exigences fiscales augmentaient en nombre et en valeur. Après discussions avec d'autres membres de la haute direction de la demanderesse à Montréal, Stark fut renvoyé à la Jamaïque pour essayer de résoudre le problème fiscal qui opposait sa compagnie au gouvernement jamaïquain. On aboutit en février 1966 à un règlement couvrant les années d'imposition 1963 à 1966 inclusivement. Aux termes de ce règlement, on augmenta la cotisation à l'impôt d'Aljam de 735,000 livres jamaïquaines. Dans sa déposition, Stark justifia ce règlement de la façon suivante:

1. Assurer l'approvisionnement d'une matière première essentielle. A son avis, le problème aurait très bien pu s'envenimer et compromettre les intérêts de la demanderesse à la Jamaïque. A son avis, si Aljam avait adopté des arguments trop strictement juridiques et s'était opposée à la cotisation proposée, le gouvernement jamaïquain avait d'autres moyens à sa disposition. Ainsi, adoptant une position pragmatique fondée sur une décision justifiée du point de vue commercial, il a recommandé le règlement.

2. Il a fait remarquer que, d'un point de vue comptable et commercial, cette redevance fiscale imposée de manière imprévue par la Jamaïque devait figurer dans les états financiers annuels de la compagnie. Il a déclaré que ces obligations fiscales imprévues semblaient s'accroître chaque année suivant en cela l'augmentation des exigences fiscales de la Jamaïque. Il craignait que si ces impôts imprévus continuaient de croître, on risquât d'en arriver bientôt au point où cela compromettrait les opérations commerciales de la demanderesse à l'étranger.

Robert J. Moyse, trésorier de la demanderesse jusqu'au 1^{er} janvier 1966, déclara qu'il avait donné son approbation à ce règlement, car, en premier lieu, il pensait que le gouvernement de la Jamaïque avait de très forts arguments moraux sinon juridiques étant donné que l'alu-

alumina supply at that time. It seemed to him "that the Jamaican authorities were determined to get the price of alumina increased" after participating in some of the meetings there. It was his impression that while the Canbaco matter and the four other specific income tax matters discussed played a part in the position taken by Jamaica, the situation really crystallized to the point where one fact emerged, *i.e.*, Jamaica was determined, one way or the other, that Aljam was going to have higher taxable income. He felt that the Canbaco compensation and the other specific matters were simply devices to obtain a higher price for Jamaican alumina. Mr. Moyse also expressed the view that if the supply contract between the plaintiff and Aljam had been an arm's length transaction, it was quite likely that said contract would have contained a compensation clause similar to the one in the arm's length agreement between Canbaco and the plaintiff. He accordingly felt that Jamaica's claim to a portion of the Canbaco compensation was well founded.

On March 31, 1966, Aljam wrote to the plaintiff reporting the settlement with the Jamaican tax authorities above referred to and invoicing the plaintiff for "your pro rata portion of the said additional selling price of alumina and the portion of the Canbaco cancellation payment deemed payable to us, as determined by the Jamaican authorities and accepted by us for purposes of the settlement". The attached invoice thus contained two items. The second item of the invoice reads as follows:

Portion of Canbaco cancellation payment payable to Aljam as determined by the Income Tax Appeal Board of Jamaica £480,055.

(The reference to the Income Tax Appeal Board of Jamaica is because said Board, in effect, ratified the settlement between the parties by a letter dated March 9, 1966 to Aljam's counsel thus disposing of the appeal to said Board launched earlier by Aljam).

mine jamaïquaine représentait une large partie des stocks d'alumine dont disposait la demanderesse à l'époque. Des quelques rencontres auxquelles il avait participé dans ce pays, il avait retiré l'impression que [TRADUCTION] «les autorités jamaïquaine étaient fermement décidées à faire augmenter le prix de l'alumine». Il a eu l'impression que, si la question de Canbaco ainsi que les quatre autres problèmes fiscaux précis, objets de discussion, étaient pour quelque chose dans la position adoptée par la Jamaïque, la situation s'est cristallisée au point qu'un fait est ressorti, à savoir, la Jamaïque avait la ferme intention, d'une manière ou d'une autre, de s'assurer qu'Aljam aurait un revenu imposable plus élevé. D'après lui, l'indemnité versée par Canbaco ainsi que les autres problèmes précis n'étaient que des prétextes pour obtenir un prix plus élevé pour l'alumine jamaïquaine. Moyse a également déclaré que si le contrat d'approvisionnement conclu entre la demanderesse et Aljam avait été conclu sans lien de dépendance, il est très probable que ce contrat aurait comporté une clause d'indemnisation semblable à la clause figurant dans l'accord conclu sans lien de dépendance entre Canbaco et la demanderesse. Il considérait, par conséquent, que la Jamaïque était tout à fait fondée à réclamer une partie de l'indemnité versée par Canbaco.

Le 31 mars 1966, Aljam envoya une lettre à la demanderesse pour l'aviser du règlement effectué avec le fisc jamaïquain et facturant à la demanderesse [TRADUCTION] «votre quote-part de ladite augmentation du prix de vente de l'alumine ainsi que la part de l'indemnité versée par Canbaco qui nous revient, aux termes de la décision des autorités jamaïquaines que nous avons acceptée aux fins du règlement». La facture qui était jointe à la lettre, contenait deux rubriques; voici la seconde:

[TRADUCTION] La part de l'indemnité d'annulation que Canbaco a versée à Aljam, telle que l'a fixée la *Income Tax Appeal Board* de la Jamaïque, soit £480,055.

(On mentionne la *Income Tax Appeal Board* de la Jamaïque, car elle avait en fait ratifié le règlement intervenu entre les parties par une lettre en date du 9 mars 1966, envoyée à l'avocat d'Aljam et statuant ainsi sur l'appel qu'Aljam avait auparavant interjeté devant elle).

The said sum of 480,055 Jamaican pounds amounted to \$1,447,078 in Canadian dollars which sum the plaintiff promptly reimbursed to Aljam. Mr. Nathaniel B. Davis, the plaintiff's Chief Executive Officer at the time, described the plaintiff's action in reimbursing Aljam as being "an act to make whole the income of Aljam". He described the plaintiff's decision as a pragmatic decision. He felt it was in the plaintiff's best long-term interests to settle the dispute, that a protracted dispute in the Courts would have "tended to harden the relationships" between the Jamaican Government and the plaintiff. Other officials of the plaintiff confirmed his view that it was perfectly proper for the plaintiff to reimburse Aljam. Mr. William J. Reid, plaintiff's Treasurer after January 1, 1966, said that the plaintiff's management looked on this charge as a pricing adjustment more than anything. He said similar retrospective adjustments were not uncommon. He gave two examples of contracts which plaintiff had with other firms for the supply of petroleum coke. In those cases, the contracts were re-negotiated because the contract price subsequently differed markedly from the fair market value. He said that viewed as an adjustment to alumina prices, the \$1,447,078 payment had the effect of increasing the alumina price to \$59.46 per short ton from \$58.81 per short ton and that the said price of \$59.46 per short ton was well within the fair market value of alumina during the period in question. He added that said price was well below prices paid by the plaintiff for alumina in arm's length transactions.

The plaintiff, in its records, included the said sum of \$1,447,078 as a cost of sales which procedure was concurred in by its auditors.

The defendant, in assessing the plaintiff for its 1966 taxation year, disallowed the said expenditure of \$1,447,078.

La somme de 480,055 livres jamaïquaines équivaut à \$1,447,078 dollars canadiens et la demanderesse remboursa immédiatement cette somme à Aljam. Nathaniel B. Davis, président de la demanderesse à l'époque, a expliqué que la demanderesse a remboursé Aljam afin [TRADUCTION] «de restituer le revenu d'Aljam». Il a dit que la décision de la demanderesse était une décision pragmatique. Il a déclaré estimer qu'il était de l'intérêt de la demanderesse, à long terme, de régler le litige, et qu'un long procès devant les tribunaux aurait eu [TRADUCTION] «tendance à nuire aux rapports» entre la demanderesse et le gouvernement jamaïquin. D'autres dirigeants de la demanderesse ont confirmé son opinion qu'il était tout à fait justifié que la demanderesse rembourse Aljam. William J. Reid, trésorier de la demanderesse après le 1^{er} janvier 1966, a déclaré que les dirigeants de sa compagnie ont considéré cette somme supplémentaire principalement comme un ajustement de prix. Il a ajouté que de pareils ajustements rétroactifs n'avaient rien d'exceptionnel. Il cite deux exemples de contrats que la demanderesse avait conclus avec d'autres compagnies pour un approvisionnement de coke de pétrole. Dans ces exemples, les contrats furent renégociés, car les prix fixés au contrat avaient par la suite accusé une assez grande différence avec la juste valeur marchande. D'après lui, si l'on considère le versement de \$1,447,078 comme un ajustement par rapport aux prix de l'alumine, ce versement a eu pour effet de faire passer le prix de la tonne courte de \$58.81 à \$59.46 et que ledit prix de \$59.46 la tonne courte était tout à fait dans les limites de la juste valeur marchande de l'alumine pour la période en question. Il a ajouté que ce prix était de loin inférieur aux prix que payait la demanderesse pour de l'alumine achetée par des transactions conclues sans lien de dépendance.

Dans ses livres, la demanderesse a fait figurer la somme de \$1,447,078 en tant que coût de vente, procédure qui fut approuvée par les vérificateurs.

En établissant la cotisation de la demanderesse pour l'année d'imposition 1966, la défenderesse a refusé d'admettre cette dépense de \$1,447,078.

It is the defendant's position that subject expenditure constitutes a payment on account of capital. In support of this position, the defendant refers to the evidence of the plaintiff's officials to the effect that said expenditure was made to preserve a supply of vital raw material, thus it was expended to maintain and continue in existence a capital asset and is thus an outlay on account of capital. The cases of *British Insulated and Helsby Cables, Ltd. v. Atherton*¹ and *Associated Investors of Canada Ltd. v. M.N.R.*² are cited in support of this submission. I do not so interpret the effect of either of said cases. In the *Associated Investors of Canada Ltd.* case (*supra*) President Jackett (as he then was) said at page 103:

The general concept is that a transaction whereby an enduring asset or advantage is acquired for the business is a capital transaction (See *British Insulated and Helsby Cables, Ltd. v. Atherton* [1926] A.C. 205.)

Both of these cases define a capital transaction as one whereby an enduring asset or advantage is *acquired* for the business (italics mine). Thus, in my view, the above authorities are not authorities in support of a submission that monies expended for the maintenance and continuation of a capital asset are outlays on account of capital. Furthermore, on all of the evidence adduced, I have concluded that the true nature of subject expenditure was a pricing adjustment to the cost of raw material purchased by the plaintiff and required by it in its business of manufacturing aluminum. This was not uncommon in this type of business. Even after said adjustment, plaintiff's cost of raw product was well within the fair market value range. As a pricing adjustment to the cost of raw material, it did not involve any addition to or withdrawal from fixed capital and was, thus, in my view purely a working expense.

The distinction between outlays on revenue account and on capital account was succinctly

¹ [1926] A.C. 205.

² [1967] 2 Ex.C.R. 96.

La défenderesse soutient que cette dépense constitue un paiement à compte de capital. A l'appui de cette thèse, la défenderesse cite les témoignages des dirigeants de la compagnie demanderesse qui ont déclaré que ladite dépense avait été effectuée afin de garantir un approvisionnement en une matière première essentielle, que cette somme a été dépensée afin de conserver un bien de capital et qu'il s'agit donc d'une dépense à compte de capital. La défenderesse cite à l'appui de cet argument les arrêts *British Insulated and Helsby Cables, Ltd. c. Atherton*¹ et *Associated Investors of Canada Ltd. c. M.R.N.*². Ce n'est pas de cette manière que j'interprète ces deux arrêts. Dans l'arrêt *Associated Investors of Canada Ltd.* (précité), le président Jackett (tel était alors son titre) déclare à la page 103:

[TRADUCTION] La signification générale est qu'une opération où un élément d'actif permanent ou un avantage est acquis à des fins commerciales est une opération portant sur le capital. (Voir *British Insulated and Helsby Cables, Ltd. c. Atherton* [1926] A.C. 205.)

Ces deux arrêts définissent une opération en capital comme une opération où un élément d'actif permanent ou un avantage est *acquis* à des fins commerciales (les italiques sont de moi). Ainsi je considère que ces précédents ne peuvent pas servir à appuyer les arguments que les sommes dépensées en vue de préserver une immobilisation sont des dépenses à compte de capital. De plus, d'après la preuve soumise, je conclus que ladite dépense était en fait un ajustement du prix d'achat des matières premières achetées par la demanderesse et dont elle avait besoin pour son entreprise de manufacture d'aluminium. Ceci n'a rien d'exceptionnel dans ce genre d'entreprise. Même après cet ajustement, le prix que la demanderesse payait la matière première restait tout à fait dans les limites de la juste valeur marchande. En tant qu'ajustement du prix d'achat de la matière première, cette opération n'entraînait aucun accroissement ou diminution du capital fixe et ne constituait ainsi à mon avis qu'une simple dépense de fonctionnement.

C'est le président Jackett (tel était alors son titre) qui a brièvement énoncé la distinction

¹ [1926] A.C. 205.

² [1967] 2 R.C.É. 96.

stated by President Jackett (as he then was) in the case of *Canada Starch Co. Ltd. v. M.N.R.*³ where he said:

In other words, as I understand it, generally speaking,

(a) on the one hand, an expenditure for the acquisition or creation of a business entity, structure or organization, for the earning of profit, or for an addition to such an entity, structure or organization, is an expenditure on account of capital, and

(b) on the other hand, an expenditure in the process of operation of a profit-making entity, structure or organization is an expenditure on revenue account.

Applying those tests to the circumstances in the case at bar, I am satisfied that subject expenditure was incurred in the process of operating a profit-making organization and, as such, was an expenditure on revenue account. Plaintiff is an integrated aluminum company extensively involved in aluminum production from the beginning where the raw ore (bauxite) is mined to the final stages where the finished product, aluminum, is produced, marketed and sold. Its Jamaican subsidiary was faced with demands from the Jamaican Government which result in an upward adjustment of the price of raw product required by the plaintiff for the satisfactory operation of its entire profit-making organization. Thus, the plaintiff and its subsidiary, Aljam, made a business decision to acquiesce in said upward price adjustment in the cost of its raw material.

As was stated in *Hallstrom's Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation*⁴, the solution "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."

In this case, the plaintiff made a "practical and business decision" because the Jamaican request was reasonable and justified in all the circumstances and because it desired to ensure a continuance of its friendly relations with a host country.

³ [1969] 1 Ex.C.R. 96 at page 102.

⁴ (1946) 72 C.L.R. 634 at page 648.

entre les dépenses à compte de revenu et les dépenses à compte de capital. Voici ce qu'il déclarait dans l'arrêt *Canada Starch Co. Ltd. c. M.R.N.*³:

^a [TRADUCTION] Autrement dit, à mon avis, on peut dire qu'en général,

a) d'une part, une dépense engagée en vue de l'acquisition ou de la création d'une entité, structure ou organisation commerciale, dans le but de tirer un profit, ou en vue du développement d'une telle entité, structure ou organisation, constitue une dépense à compte de capital, et

b) d'autre part, une dépense consentie au cours de l'exploitation d'une entité, structure ou organisation lucrative constitue une dépense à compte de revenu.

^c Appliquant ces critères aux circonstances de la présente affaire, j'en conclus que ladite dépense a été consentie au cours de l'exploitation d'une organisation lucrative et qu'elle constitue ainsi une dépense à compte de revenu. La demanderesse est une compagnie intégrée produisant de l'aluminium; elle s'occupe activement de toutes les étapes de la production, de l'extraction du minerai brut (bauxite) jusqu'au stade final où le produit fini, l'aluminium, est produit, mis en vente et vendu. Sa filiale de la Jamaïque devait faire face aux exigences du gouvernement jamaïquain, qui ont entraîné un ajustement vers le haut du prix des matières premières dont avait besoin la demanderesse pour mener à bien l'exploitation de son organisation lucrative. Ainsi, la demanderesse et sa filiale, Aljam, ont décidé, pour des raisons commerciales, d'accepter la hausse du coût de ses matières premières.

^e Ainsi qu'il a été déclaré dans l'arrêt *Hallstrom's Pty. Ltd. c. Federal Commissioner of Taxation*⁴ la solution «dépend de l'effet envisagé de la dépense du 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».

ⁱ En l'espèce, la demanderesse a pris une «décision fondée sur des considérations pratiques et commerciales», car la demande des autorités jamaïquaines était raisonnable et justifiée vu les circonstances et parce qu'elle tenait à assurer le maintien de ses relations amicales avec le pays-hôte.

³ [1969] 1 R.C.É. 96 à la page 102.

⁴ (1946) 72 C.L.R. 634 à la page 648.

The situation here is not unlike that considered by Noël A.C.J. in *Pigott Investments Limited v. The Queen*⁵ where it was held that the amounts expended by the plaintiff were one facet of a commercial transaction the object of which was to earn income from its construction business. The subsidiary in effect became the mere agent of the plaintiff and the expenses of the agent were those of the principal.

Defendant's counsel further submitted that since there was no legal obligation on the plaintiff to turn over to Aljam a portion of the Canbaco compensation, it was accordingly not a properly chargeable expenditure against the plaintiff's income. The jurisprudence does not support this submission. The authorities clearly indicate that an expenditure made as a "gift" or as a matter of commercial morality will be allowed as a deduction in computing income⁶. Subject expenditure was made in the interests of commercial morality (because of the strong moral entitlement of Jamaica) and to preserve the image of the plaintiff as a good corporate citizen of Jamaica through its Jamaican subsidiary, Aljam.

For all of the above reasons, I have concluded that subject expenditure of \$1,447,078 was properly deducted from income by the plaintiff in the taxation year 1966, the year of payment.

The appeal will therefore be allowed with costs. The plaintiff's assessment for the taxation year 1966 will be referred back to the Minister for reassessment not inconsistent with these Reasons.

La présente affaire ressemble un peu à la situation qu'a eu à étudier le juge en chef adjoint Noël dans l'affaire *Pigott Investments Limited c. La Reine*⁵. Dans cet arrêt, il a été décidé que les dépenses engagées n'étaient qu'un aspect d'une opération commerciale dont l'objet était de tirer un revenu de l'entreprise de construction de la demanderesse. En fait, la filiale n'était devenue que le simple mandataire de la demanderesse et les dépenses du mandataire étaient celles du mandant.

L'avocat de la défenderesse a de plus fait valoir que la demanderesse n'était aucunement tenue en droit de verser à Aljam une partie de l'indemnité payée par Canbaco et que cette somme ne pouvait donc pas être déduite du revenu de la demanderesse. La jurisprudence ne confirme pas ces arguments. Il ressort clairement des précédents qu'une dépense effectuée à titre de «cadeau» ou par souci de probité commerciale pourra être déduite dans le calcul du revenu⁶. Ladite dépense a été engagée par souci de probité commerciale (à cause de la forte position de la Jamaïque d'un point de vue moral) et pour conserver la réputation de la demanderesse en sa qualité de personne morale, bonne citoyenne de la Jamaïque par l'entremise de sa filiale jamaïque, Aljam.

Pour les motifs énoncés ci-dessus, je conclus que c'est à juste titre que, dans son année d'imposition 1966, année du paiement, la demanderesse a déduit de son revenu ladite somme de \$1,447,078.

L'appel est donc accueilli avec dépens. La cotisation de la demanderesse pour son année d'imposition 1966 sera déférée au Ministre pour nouvelle cotisation conforme à ces motifs.

⁵ [1973] C.T.C. 693.

⁶ See: *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. v. M.N.R.* [1970] Ex.C.R. 274 and *Pigott Investments Limited v. The Queen* (No. 5 above).

⁵ [1973] C.T.C. 693.

⁶ Voir: *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. c. M.N.R.* [1970] R.C.É. 274 et *Pigott Investments Limited c. La Reine* (note 5 ci-dessus).